

古代メソポタミアの商業簿記

酒 井 文 雄

は し が き

チグリス、ユーフラテス両河に挟まれたメソポタミア盆地は、ナイル河畔のエジプトと並んで、西欧文明の二大発祥地の一つとされている。ここでは、少くとも紀元前四千五百年から紀元前五百年近くまで、スメリア、カルデア・バビロニア、アッシリアの諸文明が繁栄した。農民達は、時として一年に三、四度という豊かな収穫に恵まれた。都市には、原始的ではあったにせよ、銀行、商社、煉瓦工場、織物工場、工務店、理髪店といった多くの事業が、見られた。加うるに、諸々の神々を背景に歴代王朝の厚い庇護上にあつた数多くの寺院が、本来の宗教活動と並んで、その所有する尨大な土地、建物、家畜、貢納物を基礎に、広汎な商業活動をも、営んでいた^①。バビロニアの首都バビロンとアッシリアの首都ニネベはいわゆる東方商業圏の二大中心地となり、後世史家をして「古代世界のロスチャイルド家」と呼ばせたエジビ兄弟商會に象徴されるごとく、バビロンの商人達は正しく「地上の覇者」(新約聖書、ヨハネ黙示録、十八章、二十三節)であつた。

このような広大な規模の商業活動と寺院活動が、これに付随する多少とも精巧な簿記機構なしに遂行されるものでないことは、明白である。事実、十九世紀末葉からの幾多考古学者達の考証が無数の粘土板^②に書かれた楔形文字

古代メソポタミアの商業簿記(酒井)

を解説し、例えば四千年前の領収書、支払票、棚卸表（財産目録）、貸付証、購入書、売上票、賃借証、組合結成書組合解散書（負債の支払）保証書等を、明らかにした。これら無数の古代の諸記録は近代的な会計記録とはかなり違っているが、この段階の文明の中で商業簿記がその播藍期をすごした十分な証拠を示す商事記録（証憑書類と帳簿とが一部未分化の状態の）であることは確かである。

小稿の目的は、アメリカの新進会計学者O・R・カイスターの一論稿に依拠して、古代メソポタミアのこれらの多様な商事記録の一つの標準的な要覧を紹介し、文明の胎生期にみられる会計制度の起源を考察することである。カイスターは、苦心慘愴何百という翻訳文を比較考量して、これら商事記録の典型的な十四例を示している。彼によると、これらの記録の分析方法としては、歴史的な接近方法よりも寧ろ機能的な接近方法が妥当だという。というのは、紀元前四千年から紀元前五三八年（第2バビロニア帝国がペルシャに降服した年）に到る間のこれらの諸記録には、殆んど何の重大な変化も見られなかったからである。年月の経過の中でみられた相対的に重要性の乏しい諸変化は、(1)銀という単語が、交換過程でのこの金属の重要性の増加とともに、より頻繁に使用されるようになったこと、(2)より詳細な項目が記録されるようになったこと、(3)合計の計算間違いが次第に少なくなったこと、(4)人々の熟知している記載事項が屢々省略されるようになったこと、(5)日付記載の方式がより確実に正確なものとなったことで、これらの点以外では記録は全く元通りだったという。したがって、以下の例示的な粘土板の翻訳文で日付記入のないものは、単に紀元前四千年から紀元前五三八年の間に帰属すると解すれば足りる。

注①片岡義雄訳「ウルフ古代会計史」、中経文庫、三九頁。

②同右、四三―四五頁。

③粘土板の記録が契約証書のばあいには「粘土製の包み、すなわち外函のうちにその原本を入れ、外函の表面に証明を複写し

た」同右、四二頁。

④ O. R. Keister, *Commercial Record Keeping in Ancient Mesopotamia, The Accounting Review*, April 1963, Pp. 371-376.

一

古代メソポタミアの簿記機構は、商事記録としての領収書、支出票、一覧表、契約書を基礎とした非常に単純なものであった。だが、この単純で断片的な簿記機構の包括性は驚くべきもので、右の商事諸記録に記入されないで済まされるどんな種類の商取引ないし財貨の動きも、殆んどなかった。ここではまず、これらの商事諸記録のうち領収書、債権債務の契約書、賃貸借契約書について、考察してみよう。

恐らく、メソポタミア人達によって作成された最も多数の商事記録の型は、領収書（受取証）たる粘土板であった。文字通り何千というこれらの粘土板が、考古学者達によって今日までに発見されている。寺院や王室や私的事業で貨幣や財貨が受領される時は何時でも、こうした領収書が作成されねばならなかった。もっとも、寺院や王室のばあいには、この単純で些細な取引の記録がそのまま記録官の手許での招待費への移行を意味するかも知れないのだが、なおかつこれらの貨幣や財貨の受領はそれ自体として、一度はこうした領収書に記録されねばならなかった。そして、これらの項目の内部的な移動高や棚卸高は、最終的な使用ないし消費のさいに規則正しく記録されねばならなかった。また、この種の記録は、舟一杯の穀物から一羽の死んだ鳥におよぶまで、何かを実際に受領することに基づいて作成された。一羽の死んだ鳥というのは、死んだ動物の受領を記録した幾つかの粘土板が今日までに発見されているのだから、決して誇張ではない。これらの粘土板は、遂行された簿記機能の完全さと綿密さを

古代メソポタミアの商業簿記（酒井）

示す最善の指標である。つぎの第1表が、このばあい使用される領収書の標準的な形式を示している。その形式と
 いうのは、(1)受領した貨幣、財貨等の種類と量、(2)提供者の氏名、(3)受領者の氏名、(4)日付である。

第1表 領 収 書

毛つきの山羊1頭
 毛つきの仔山羊1頭
 マガンの靴の仔山羊1頭
 屠殺されたのは
 8日
 アクシュニイから
 ウルニギンガーが
 受取った。
 アンナ祭の月
 ウルビルムの年
 用に供された。

(注) O. R. Keister,
 ibid., P.372.

第2表 債務契約書

銀を半マイナー
 その利息1ミール
 アピール・イリスが
 サマスから
 借りた。
 サドウトウムの月の
 収穫期に
 返済されよう。
 イディン・ブネネの子息
 イリ・ウ・サマスと
 アディドゥムの子息イピ
 ク・アヤを立会人として
 アプムの月の12日
 サムス・イルナが王とな
 った年。

(注) O. R. Keister,
 ibid., P.373.

付である。つぎの第2表が、このばあい使用される契約書の一典型である。

ところで、これらの債権債務契約書の最も興味ある特色の一つは、時としてそれが譲渡可能なものであったとい
 う事実である。このことは、譲渡可能性(流通性)の概念は紀元後千百年以降のある時期に初めて商業に導入され

メンポタミア人達によって作成された第二の商
 事記録の型は、債権債務の契約書たる粘土板であ
 る。債務が返済されると同時に、債務を記録した
 大部分の粘土板が破壊されるか他の方法で処分
 たにも拘わらず、考古学者達は多くのこの型の粘
 土板を発見している。これらの債権債務に関する
 記録の標準的な形式は必ずしも明確でないが、非
 常に単純なもの以外、多数の異なった項目がど
 か同一の配置で通常記載されている。そして、こ
 のばあいの記載項目は、(1)貸付けられた貨幣や財
 貨の量と質、(2)利息があるとして、その利率、(3)
 債務者の氏名、(4)債権者の氏名(5)返済期日、(6)貸
 付方法や返済方法の細目、(7)立会人の氏名、(8)日

第4表 売買契約書

7¹/₂ シンを費して改築された財産、すなわちアリ・アクハチの家の隣のその長辺が道路に面した、ウル・イナナの子息アダド・ラビイの家を、ブラルムの子息アピル・シンがアダド・ラビイから買った。その価格として、アピル・シンは2¹/₂ シュケル15シーの銀を支払った。いかなるばあいにも、アダド・ラビイは家について、どんな請求もしないだろう。王の名において、アダド・ラビイは誓約した。ゲバニ・ドゥグの子息シン・ガミル、ナビ・イリシュの子息エラリー、ヌルムの子息ウル・ニンギッシツィダが立会人で、記録官アツァグ・ナンナーが記録した。ガン・ガン・エの月、シニキィシャム王が金と銀の位階を作った年。

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.373.

(5) 売買物件に関する将来の請求権についての同意、(6) 立会人の氏名、(7) 日付である。そして、つぎの第4表がその一典型である。
メソポタミア人達によって作成された第四の商事記

第3表 譲渡可能な債務契約書

精練された銀5シュケルをサマスとイディニアトウムから、サマス・ムタビルの子息イディン・アダドとハムタニが借入れた。市の城壁に来訪すれば、両人はこの粘土板の持参人に対して、銀と利息を支払うだろう。
(3人の立会人の氏名)
エルルの月、ハムラビの35年。

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.373.

メソポタミア人達によって作成された第三の商事記録の型は、売買契約書たる粘土板である。メソポタミアでは、実務上、売買契約書たる粘土板を作成することなしには、どんな売買も完了しなかった。そして、生来一種の商的購入でありまた正確に記録されないと違法でもあった婚姻さへもが、この売買契約書に記録された。この契約書の記載項目は(1) 売買された物件の性質と場所、(2) 買い手の氏名、(3) 売り手の氏名、(4) 支払い手段、

たという、通俗的な理論と矛盾している。この点について、A・H・ウルフやA・H・ブルースナーがその実証的な研究の結果、バビロニアでは元本と利息の支払いが、時として債権債務の契約書たる粘土板の所持人や持参人に対してなされたという事実を、証明している。プルースナーが発見した最も初期の譲渡可能な粘土板は、紀元前三〇九〇年頃の日付が付され、第3表のように解読されたという。

録の型は、質貸借に関する契約書たる粘土板である。この契約書が考古学者達によって多数発見され、かかる商行

為が大に行なわれたことを示唆している。そして、これらの契約書の大部分は、どちらかという詳細で長文で

ある。だが、契約書の大きいさの如何に拘わらず、その標

準的な構造はつぎのような諸項目を含んでいる。すなわ

ち、(1)質貸借物件のかなり詳細な記述、(2)質貸人と質借

人の氏名、(3)質貸借料、(4)期日制限や質貸借料の特殊な

支払方法等の細目、(5)立会人の氏名、(6)日付が、これら

の諸項目である。そして、このばあい、つぎの第5表が

最も単純な一例として、有効である。

第5表 質貸借契約書

商社(ないし商人) シニ
イディナムが、ダム・リ
バムの家屋をダム・リバム
から、住居や占有物として
年間 $\frac{1}{6}$ シェクルの銀からな
る家賃で借りた。
ズィプユアの子息シン・マ
ジィアを立会人に、記録官
はイナ・エクル・ラビであ
った。
シュ・クルの月の1日、サ
ムス・イルナ王の年、エン
リルの託宣にしたがって…
…。

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
PP.373-374.

① 前掲、片岡訳、挿入写真、第十図参照。

② 同右、片岡訳、四四頁。ならびに O. R. Keister, *ibid.*, P.373.

二

つぎに、古代メソポタミアにおける商事記録の一つであった支出票に眼を転じよう。商事記録としての支出票

は、屢々購入、奉納、内部的利用、損失等に基ずく貨幣、財貨、動物の減少を集計するために作成され、その記載

様式は多様であった。大部分の支出票は、ある理由である人の管理下から解放された貨幣や財貨についての単純な

明細書である。したがって、「支出」(*expenditure*)という言葉がここでは決してこの言葉のより近代的な意味のす

べてを伝えるものでないということ、またこの言葉がメソポタミア人達の収益、費用、純利益についての完全に結

晶をとげた認識を暗示するものでもないということを理解することが、重要である^①。以下、これらの支出票を現金支出票、財貨支出票、手当支出票、家畜飼育ないし作物栽培のための現物支出票、賃金（支出）票にわけて、順次

考察しよう。

第6表 現金支出票

収得した銀の中から5シエクルの銀がラブ・バニの家の木材のために、2シエクルの銀が織工達の家のドアのために、計7½シエクルの銀がナブ・マキン・ツアーの子息ナブ・シュム・リイシヤとアルディアの子息ギイミルに与えられる。

1½シエクルの銀がアヘ・サアの子息ゼリアに、マルチェスパンの月の食費として与えられ、½シエクルの銀が⅔マイナーの鉛のために、鍛冶屋リブルートに与えられる。

1シエクルの銀が、アルディ・ナブの子息バラツウと彼にしたがって行政官の査閲にでかけた兵士達に与えられる。

ネブチャドレッツアのマルチェスパンの25日、バビロン王の年。

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.374.

メソポタミア人達によって作成された第五の商事記録の型は、現金支出票たる粘土板である。第六表がその一例であり、これは多数のより小さな記録から

の一つの期間的な集計を表わすものである。

メソポタミア人達によって作成された第六の商事記録の型は、財貨支出票たる粘土板であって、第七表がその一

第7表 財貨支出票

植物性飲料	1クォーター
粗い(?)麦粉	10クォーター
豆の(?)粉	10クォーター
……の粉	3クォーター
米の(?)粉	2クォーター
ラーマン寺院へ。	
粗い(?)麦粉	10クォーター
豆の粉	10クォーター
……の粉	10クォーター
米の粉	5クォーター
アンタシュラ(寺院)へ。	
供用した。	
シイ・イル・ラの月。	

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.374.

例である。現金支出票や財貨支出票は専ら、現金ないし財貨の支出を行う個人や事務所の便宜のために作成されたので、これらの支出票に個人や事務所の名前を、ことさらに記載する必要はなかったのである。

メソポタミア人達によって作成された第七の商事記録の型は、(出張) 手当支出票たる粘土板である。王室、寺院、大概の大商店が、国内の遠隔地や外国に多数の出張員を派

粘土板である。この支出票は、家畜飼育のためにどれだけの飼料が必要だったか、畑に蒔くためにどれだけの種子が必要だったかなどを示す、原価記録として役立つのである。第9表が、その一例である。

メソポタミア人達によって作成された第九の、商事記録の型は、賃金（支出）票たる粘土板である。賃金票の構造

第10表 賃金（支出）票

16人の女子……
2人の女子手伝いに
1人当り10クォーター、
93人の女子手伝いに
1人当り10クォーター、
42人の女子(労働者)に
1人当り30クォーター、
8人の女子手伝いに
1人当り10クォーターの
麦粉、
6人の老女子手伝いに
1人当り20クォーター、
38人の少年に
1人当り20クォーター
28人の少年に1人当り
15クォーターの麦粉
19人の少年に
1人当り10クォーターを
穀物の糧食、総計で26グル
180クォーター。

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
P.375.

手当支出票の最も単純な一例である。

遣っていた。例えば、王室には巡廻集税官がいた。これらの出張員達はすべて、何がしかの糧食を必要とし、またある種の支出を惹起した。そして、こうした諸支出を集計する（出張）手当支出票は、近代的な費用勘定の記録に匹敵するものである。みぎの第8表が、この（出張）手

第8表 （出張）手当支出票

1頭の旅行用の驢馬とその
麦粉のための50シェクルの
銀がイシタル・ナディン・
アヒの子息でテュマ地方に
派遣された
ナブ・ムシェティヒ・ウラ
に与えられた。
アダルの月の5日、パビロ
ン王治下のナボニドゥスの
5年目。

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
P.374.

第9表 家畜飼料の支出票

200頭の緬羊のために1頭
当り1½クォーターで穀物の
総計1グルを牧者ニンカ
ラに支出した。
160頭の緬羊のために1頭
当り1½クォーターで穀物の
総計240クォーター、160
頭の緬羊のために1頭当り
1½クォーターで穀物の総
計240クォーター、200頭の
緬羊のために1頭当り1½
クォーターで穀物の総計1
グルを、牧者シン・リシイ
アに支出した。
100頭の牡牛のために1頭
当り8クォーターで、9頭
の牡牛のために1頭当り6
クォーターで、6頭の牡山
羊のために1頭当り2クォ
ーターで、穀物の総計140
クォーターを、牧者ウルキ
・グラに支出した。
シィ・イル・ラの月
5日

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
P.375.

は画一的でないが、つぎの第10表の例示が一つの標準的なものである。

① O. R. Keister, *ibid.*, P.374.

② 前掲、片岡訳、挿入写真、第八図参照。

三

古代のメソポタミア人達によって作成された商事記録の型は、この他にも見られた。彼等の第十の商事記録の型は、所得（主として受取利息、受取地代、賃貸料だったと推定される）や生産物についての報告書たる粘土板である。所得についての報告書の記載項目は、通常、(1)何を受領したか、(2)誰から受領したか、(3)受領した理由、(4)日付である。つぎの第11表が、このばあい使用される報告書の一例である。

メソポタミア人達によって作成された第十の商事記録の型は、生産についての報告書たる粘土板である。この

第11表 受取地代の報告書

最上質の穀物120クォーターを、カラム・イルの子息ウル・カルから、(穀物)120クォーターを、リムマシュの子息ル・ニンギラウから、受取地代として(受領した)。これらの穀物は、ヒガル地方の倉庫を通じ、ニンマル神の司祭を介して、(受領した)。ウル・パウの子息ルカニの粘土板で(記録した)。ブル・シンが王位に就いた年。

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.375.

第12表 衣服生産の報告書

6着の染めた宮廷用衣服、6着の男子用袖なし外套、20着の織工用袖なし外套が倉庫主任グデェアのために製造された。アカラ(?)ニサガが、これらの製品を受取って行った。

(注) O. R. Keister, *ibid.*, P.375.

報告書は、つぎの第12表のごとく、時として非常に短かい単純な一覧表であった。

古代メソポタミアの商業簿記(酒井)

容である。

第14表 王室の監査報告書

王室の監査：
 2997コア3パイ5スイー7
 クォーターの胡麻が、当初
 の量であった。
 1461コア3パイ9クォータ
 ーの胡麻が、穀物倉庫へ移
 管された。
 剰余残高は、1536コア1ス
 ト8クォーターの胡麻であ
 る。
 (以上が)この1年すなわち
 シン・イディナム王の年度
 についての全計算(である)
 ……の街(で)……
 ……

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
P.376.

を、例示している。
 メソポタミア人達によって作成された第十三の商事
 記録の型は、監査報告書たる粘土板である。この報告
 書は、彼等によって保持された最も興味深い諸記録の
 うちの幾つかに数えられる。そして、つぎの第14表が
 このばあい使用される報告書の一例であって、開始残
 高とこの残高の増減ならびに閉鎖残高の記録がその内

第13表 家畜群の棚卸表

12頭の牝羊
 ……
 2頭の成熟した緬羊
 牝羊と交換した3頭の離乳
 した仔羊
 6頭の乳飲み仔羊
 1頭の離乳した仔山羊
 成熟した緬羊と交換した8
 頭の離乳した仔羊
 (以上)が、現在手許にある。
 ……1頭の成熟した牝の緬
 羊が用立て(消費)された。
 22頭の緬羊が喪失した……
 計、1頭を用立てし
 22頭を喪失して
 32頭が現在いる。
 牧者ウル・ニンター
 (記録官)ティカバア
 王がキモシを略取して後、
 2年目

(注) O. R. Keister, *ibid.*,
P.375.

は特別の注意がはられた。これらの家
 畜群の管理者達は、何頭の家畜がいるか
 何頭の家畜が食用や生贄等のために引渡
 されたか、また何頭の家畜が喪失したか
 を示す報告書を、定期的に提出しなけれ
 ばならなかった。うへの第13表が、この
 ばあい使用される棚卸表の基本的な構造

メソポタミア人達によって作成された第十二の商事記録の型は、棚卸表(財産目録)たる粘土板である。メソポ
 タミアでは、すべての所有財産について非常に厳密な計算が保持されたが、王室や寺院の所有する家畜群の計算に

む す び

われわれは以上、カイスターの一論稿に依拠しながら、古代メソポタミアにおける幾つかの標準的な商事諸記録の具体的な内容を考察してきた。この考察の過程で明らかになったと思われる若干の問題点を示せば、つぎのようである。

第一に、簿記機構の立場からみて、これらの商事諸記録のすべてが、究極のところ帳簿ないし会計表だということである。すなわち、現金支出票、財貨支出票、家畜飼料の支出票、賃金票、所得についての報告書、生産についての報告書は明らかに補助簿であり、領収書、売買契約書は証憑の補助簿への転用とみなされ、債権債務の契約書や賃貸借契約書すら同様にして債権債務や賃貸借に基づく異常な財産移動を記録した証憑の補助簿への転用と考えられないことはない。さらに、棚卸表や監査報告書を会計表と呼ぶことに、全く異存はあるまい。

第二に、ここにもられる簿記機構の基本的な計算理念が、財産支配者のための財産の管理、保全だということである。一見単純で断片的な個々の補助簿の諸記録が、定期的に主要財産についての棚卸表（財産目録）さらには監査報告書へとある程度まで総括されて行く過程が、このことを端的に物語っている。文明の胎生期における会計制度の起源を、われわれはここに確認しなければならない。

第三に、われわれはこれらの商事諸記録を媒介とした簿記機構を、単にその古い繁栄の歴史とだけ結合させて理解するのでは万全でないということである。「バベルの塔」の物語り（旧約聖書、創世記、十一章、一―九節）は当時の散りたかぶった支配者達の分裂と没落の宿業を描いているが、われわれもまた楔形文字の記された古い粘土板の一つ一つに、この塔の崩壊の歴史をも結合させて理解すべきである。会計制度の歴史は、チグリス、ユーフラテ

スの流れとともに悠久であろう。だが、天帝エホバの怒りにふれるがとき財産計算は、何時の世でも遂にゆるされることがないであろう。かかる意味で、古代メソポタミアの粘土板は、四千年の時間を超えて、今日の会計専門家にとってもまた頂門の一針であると、いわねばなるまい。

(一九六五・九・八)