

〈論 文〉

古代メソポタミア会計研究の意義と可能性

工 藤 栄一郎*

最初に文字を使用しはじめたメソポタミアのシュメール人は、会計のために活用し、
交易や経済の拡張に対応するべくそれを発達させた。 —Kurlansky [2016]

I はじめに

会計という人類の実践はなんらかの必要によって生み出されたものであると考えることができるだろう¹⁾。ここでいう必要性とは、具体的には、たとえば、会計の記録は「限界ある記憶の補助または代替のため実践される」とか「状態や出来事の発生という事実を証明するための証拠として保全される」などといったように説明されてきた²⁾。しかし、会計実践を創発させるに至ったより重要な要素が他にもあったのではないだろうか。記憶の代替あるいは補完のための装置として会計は生まれたという主張は、個人および集団における人間の記憶能力をこえる情報の貯蔵と再生が必要とされた（社会）状況などについて明らかにされなければならない。また、証拠としての会計が求められる社会構造や、個人や組織間での関係性について、そのときどきの歴史性や文脈を考慮したうえで、可能なかぎりで起源となるものを確認しその後の展開あるいは変化を検証していく必要があるだろう。

本稿は、このような問題意識のもとで、会計という実践の創発に接近するための予備的な考察として、会計実践と関連すると思われる歴史学（古代史研究）や（文化）人類学など、会計研究以外の領域における研究と、それらから影響を受けた会計領域における研究を概観することを通じて、古代における会計実践の研究を行うことの意義と可能性を見出すことを目的とする。

なお、「古代」とは、一般的には「文明の成立」以降の時代区分のことをいう。会計史家アーサー・ウルフ（Arthur Wolf）の有名な言説である「会計の歴史は概して文明の歴史である」（Wolf [1912]）がしばしば言及されてきたが、文明はあるとき突然に誕生したわけではなく、したがって、会計という実践も創発されるに至ったプロセスがあるはずである。その意味において、人類最古の文明とされ、その成立過程について考古学や歴史学³⁾である程度詳細が明らかにされているメソポタミア文明を対象とすることは有意義でありまた実行可能であるだろう。もちろん、古

* 西南学院大学商学部教授

1) 本稿では会計実践のある種のテクノロジーとみなしている。ここでいうテクノロジーとは、人間によって製造された機械などの物理的な技術だけでなく、「知識の実践的応用」というやや広い意味で理解している。このような前提を置いて、「テクノロジーが社会を変えるのではなく、社会のなかで起こる変化に対応するためにテクノロジーは生まれた」（Kurlansky [2016]）とする説明を採用している。

2) たとえば工藤 [2015] などを参照。

代文明の形成は、エジプト、インド、中国およびその他の地域においてもみられるが、歴史学の分野において、古代メソポタミアでは、文字が発明される以前において会計実践の痕跡があるという主張がなされている点がここでは重要である。つまり、先史時代と有史時代を会計がつなぐという可能性を示唆するからである。したがって、古代メソポタミアを対象として会計実践の創発について研究することは、会計という人類の営為の原点にアプローチすることにつながると考える。

II 会計実践創発の環境

このセクションでは、会計実践が創発されるに至った環境や要素について考察することとする。なお、以下にあげたことがらは、会計実践の創発にとって必要かつ十分という意味でのリストではない。あくまでも可能性ある環境や要素をあげただけであり、1つひとつの内容についてはあらためて検討の機会を持ちたい。

会計と文明の親和性についてのウルフの言説を受け入れるなら、文明が成立する以前には会計という実践も存在しなかったこととなる。そこで、文明が始まる以前の社会から会計実践について考えていくこととしよう。文明社会とそれ以前とを区別するために、ゴードン・チャイルド (Vere Gordon Childe) は、規模が大きく人口稠密度の高い社会集団の形成、職人や商人それに官吏や司祭など専門の仕事に従事する者の分化、生産活動に従事しない支配階級の誕生、文字の使用、それに遠隔地との交易の実施などをあげている (Childe [1950])。しかし、ここでは、チャイルドや他の歴史学者や人類学者たちが提示してきた上記のような項目を生み出した決定的な要因を、やや時間的な距離感はあるけれども、人類が自ら食料生産を開始した農耕牧畜生活の始まりにあると仮定することとしよう。なぜなら、われわれ人類の生活様式や社会構造などは、農耕によって、革命的に変化した⁴⁾からである (North and Thomas [1977], Testar [1982], Diamond [1992] [1997], Bellwood [2005], Harari [2014], Scott [2017]などを参照)。

よく知られていることではあるが、人類は現在までの長い歴史におけるほとんどの時間を狩猟あるいは採集をすることで過ごしてきた。狩猟採集の生活から農耕牧畜への生活の移行は豊かさを求めた結果の進歩であるという理解が一般的なものかもしれない。しかし、実状は違っていたようである⁵⁾。

3) 歴史学としての古代史研究と考古学は近接した学問領域である。相互に成果を参照し補完し合う関係にあるが、大きな違いは、歴史学は文献資料を中心に扱い、考古学は出土資料 (遺跡・遺物) を分析するという点にある。もちろん、考古学にも文献を基礎とする研究者もいるし、古代史研究者も遺跡・遺物などを直接扱うこともあるが、それぞれが採用する中心となる方法が異なるので、研究上の棲み分けが図られているという。わかりやすくいうと、考古学研究者が史料批判の方法や文書の扱い方には精通していないことが多いのに対して、古代史研究者は、遺物の復原や保存の技術を持ち合わせている必要はないのである。

4) この「革命」について、時代区分から「新石器革命」、農耕開始の観点から「農耕 (農業) 革命」、移動生活から一定の場所にとどまって暮らすようになったことから「定住革命」、あるいは食べ物を安定的に確保する方法の観点から「食料生産革命」などと多様な呼び方が与えられている。

5) 農耕牧畜に比べて狩猟採集の生活様式をとったほうが「豊かである」という主張は、文化人類学者マーシャル・サーリンズ (Marshall Sahlins) の『石器時代の経済学』 (Sahlins [1972]) が有名である。たとえば、食料を確保するために必要な「労働時間」で見ると、農耕牧畜を行う場合に比べて狩猟採集民のほうが圧倒的に短くてすんだとされる。

狩猟採集の生活においては、生きていくための食料はすべて自然の恵みから調達される。生物であるヒトに欠かせない栄養素としては、糖質（炭水化物）とタンパク質それに脂質の3つがとりわけて重要であり、これらを摂取するには、動物質と植物質の食材をバランスよく食べることが必要である（佐藤 [2016]）。狩猟採集生活ではこれらは適切に調達でき摂取することができる。しかし農耕生活では、麦、トウモロコシ、そしてコメなどの少ない種類の（たいていは単一の）「主食」に依存することとなり、摂取する栄養が偏りがちになる⁶⁾。また、このようにわずかな品種の作物だけを栽培することで、天候不順や病害虫などのために凶作に見舞われた場合に、餓死の危機に瀕することにもなる。あくまでも想像の域を出ないが、このような起こりうるリスクや直面するクライシスに対応するために、「計画」あるいは「管理」といった観念や行動が生じたのではないだろうか。

狩猟採集の生活を送るには必ずしも一定の場所で暮らす必要はない。自然の恵みを求めて生活の場を頻繁に移動させていくことができる。しかし、農耕牧畜の生活では、人びとはある決まった一定の範囲の場所にとどまるようになる。つまり、定住生活である⁷⁾。狩猟採集の活動を行う場合、移動のことを考えると、集団の規模は小さい方が便利である。だが、農耕牧畜によって定住生活になると集団の大規模化が可能になる。あるいはまた、耕作のための労働力の源泉として多くの人数がいるほうが望ましい⁸⁾と考えることもできる⁹⁾。いずれにしても、農耕牧畜の生活様式をとることで規模の大きな社会が形成されるようになったわけである。もちろん、集団の大規模化を可能にするには、構成員全員が食べるのに十分な量の食料が必要となる。したがって、ある程度の余剰を生むだけの栽培計画の立案に始まり、収穫された食料の徴収や備蓄それに分配という実務にとっての前提となる管理や統制の思考や手続きも必要となってくる。また、なにより、食料生産の場である耕作地が誰に帰属するものであるかという所有（権）あるいは占有（権）に対する観念も重要な要素となって現出するようになっただろう。

なお、ダグラス・ノース（Douglas C. North）らは、人類の活動が狩猟採集から農耕牧畜へ移行し定住を開始したことが「人類の根源的な行動の動機づけに変化を生み出した」といい、この「根源的な行動の動機づけの変化」こそが「経済革命」であると評価している（North and Thomas [1977]）。

このような食料生産の計画や収穫物の再分配を可能にするには、これらの活動をもっぱら行う特

6) 農耕生活の結果、栄養状況は悪くなった。ジャレド・ダイアモンド（Jared Diamond）はその証拠として、狩猟採集時代の平均身長は、男性で178センチ、女性で168センチだったのに対して、農耕開始以降の紀元前4000頃の遺跡調査の結果から、男性が160センチで女性が155センチと体格が小さくなっていることを示している（Diamond [1992]）。また、病気にもかかりやすく、その結果平均寿命も短かったという（Diamond [1997]）。

7) 人類学などの研究においては、厳密にいうと、農耕牧畜と定住の因果関係の有無については議論の対象となっておりきちんと証明されていない（西田 [1987] や佐藤 [2016] などを参照）。

8) 定住生活によって「協力協働」が求められたことで形成される大規模な集団のことを「組織」といい、組織は「目的達成のための協働のシステム」と定義され、さらに組織は文明を構成する重要な要素のひとつであるという（鈴木 [2018]）。

9) 当然だが、人口の稠密化はさまざまな病原菌による集団感染のリスクともなうこととなる。実際、各種の伝染病が出現するようになったのは農村が生まれ、都市に人びとが集中するようになったわずか数千年前からのことであるという（Diamond [1992]）。

別な役割を担う人（びと）が登場することとなる。狩猟採集の環境において存在していた平等な社会に変化がみられるようになったのである。そのような管理・統制の任務にあたったのは、比較的規模の小さな集団ではいわゆる部族長のような存在だったと思われるが、規模が大きくなるといわゆる王族や官僚といった立場となった者であったろう。この種の人（びと）は食料生産のための農耕労働に従事することはない。つまり、農耕牧畜の生活様式は社会構造にそれまでになかった変化をもたらしたこととなるのである。このように変化した社会を「ランク社会（rank society）」（Fried [1967]）という。

ランク社会では管理等を任務とする立場が分化するわけだが、このポジションには権威あるいは権力のようななんらかの「力」が付帯していくこととなる。規模の大きな集団すなわち「組織」の維持のためには、食料などの財を「税」あるいは「献納物」として徴収し、それを社会的に分配することが必要である。

狩猟採集の環境下では、食料の生産計画をたてることもなく、それらを管理する必要性もなく、そのために働く特別な立場の人（びと）も必要のない、平等な社会が存在していた。そこでは、会計実践へと展開していくための基礎となる、計画・管理・統制といった観念が生まれる要素は見出せない。しかし、農耕牧畜を経済の基盤とする社会においては、集団にとって余剰を含む十分な食料を確保するための生産計画や収穫物の再分配をもつばら司る「力」を持った立場が出現することになる。ここに、会計という実践が創発される起源の1つがあると考えるのである。

ところで、「会計」とは何であるかということをごここまで明らかにしてこなかった。というのは、本稿では、会計という実践の性格を、社会的・経済的・歴史的なコンテクストに埋め込まれたものであり、複数の社会的な技術と相俟って構成されるある種の制度と理解しているからである。つまり、会計はなんらかの必要によって創発される実践であるので、その必要性が生み出されるコンテクストによって多様に形成されうるものであるということである¹⁰⁾。しかしながら、会計実践についてどのように考えているかを明らかにしておくことは本稿での議論を進めていくのに当然ながら必要である。そこで、意識的に明確な定義を回避しながらも、その実践の内容を構成するいくつかの要素をあげておくこととしよう。

まず、会計の対象である。会計という実践が対象とするのは、経済的な状態および経済的な活動である。しかし、「経済的」とはどのようなものであるかに明確化することはじつは単純ではない。本稿での主題となっている古代の社会における経済と現代のそれとは同一の意味内容であるのかあるいは異なるものなのかなど、いくぶん繊細な考察が必要ではないだろうか¹¹⁾。

つぎに、そしてより重要なのが、会計実践が具体的にを行う行為である。ここでは、会計の行為を「表記（notation）」を行うこととする。表記とは、ある対象を数字など体系性を持つ記号を使って表現することである。つまり、「文字（writing）」の使用による記録であるといえる。文字の意義について、クロード・レヴィ＝ストロース（Claude Lévi-Strauss）による「最初の文字の使用がまずもって権力の行使と結びついていたのは明白である」（Charbonnier [1961]）という言説から

10) たとえば、こんにちでは一般的な会計の記録と報告の基礎となっている複式簿記は、ある特定の必要性を満たすために形成され発展的に変化してきたものである。具体例をひとつあげれば、複式簿記があらゆる状況や組織にとってすべからく適合的なものではないというのは明らかであろう。

11) たとえば、Polanyi [1977], Sahlins [1972], Finley [1973]などを参照。

すると、前述しているように、会計実践がなんらかの権威あるいは権力と分かちがたくつながって生まれたのではないかということが合理的に推察される。

このように、会計実践の内容を、経済的な状況や活動を文字によって表記することとしたことで、明らかにすべき具体的な主題が現れる。それは、このような実践がいつどのような状況でそしてどのような理由から誕生したのか、ということである。この主題をひらいていくためには、会計実践の痕跡を求めて時間をさかのぼっていく必要がある。ここに、古代を対象とする会計研究の意義を見出すことができる。

Ⅲ 古代会計史研究におけるチャレンジ

このセクションでは、古代における会計実践を対象とする場合、研究を行う上での制約あるいは留意すべき点について述べていくことにする。

1 史料（資料）の制約¹²⁾

まずあげられるのは、古代を対象としているかぎり、史料（資料）それ自体の特殊性がある。会計の場合、通常、研究の対象となる媒体のほとんどは、帳簿類や会計報告書など、紙類に文字で「書かれたもの」である。しかし、古代においては、書かれたものの媒体は多様である。粘土板（タブレット）やパピルスそれに木簡などにとどまらず、発掘された遺跡の神殿の壁や石柱に書かれたものなどが含まれることが少なくない。

また、会計研究に限ったことではないが、「1次資料」にアクセスすることはほとんど不可能である。したがって、古代の史料（資料）を発掘・復元する考古学、それらの解読や翻刻や翻訳などに関与する歴史学、あるいはその他の学問領域の研究成果を介した間接的な接近とならざるを得ない¹³⁾。つまり、会計研究を行おうとした場合、それ以前になされた他の領域での研究によって発見され選択された対象に限定されることが多いということである。対象とする史料（資料）それ自体に制約があることに加え、会計研究に入る前の段階で、当該史料（資料）の解読や翻刻や翻訳の作業に誤りなどがあるかもしれないという危険要素もはらんでいる。なお、会計研究で対象とする史料（資料）について、考古学や歴史学などの研究の進展によって、解読や翻刻それに解釈などが上書きされる可能性があるため、関連領域における研究成果の最新の状況について常に注意を向けることを怠らないようにしなければならない。

さらに、古代における史料（資料）であるため、完全なまとまりのあるものがほとんどないことがあげられる。つまり史料の断片性である。その結果、堅固性ある証拠が乏しい場合が少なくない。古い時代から発掘・復元されたものなので、史料（資料）の欠落部分を埋める必要がある場合、想像力を過度に飛躍させることがないように注意しなければならない。したがって、研究する時代や地域など対象を選択する際には、できるだけ他領域での研究が進展し洗練されたものを選定

12) 以下の記述の一部は Vollmers [2003] の記述を参考としている。

13) この問題はべつに古代を対象とする場合に限定されない。中世や近世の資料を対象とする会計研究においても、1次資料を直接に検討したものではなく、その多くは、歴史学をはじめとする他の領域での成果（たとえば翻刻）に依存したものが多い。

することが安全である。

史料（資料）に関するこのような制約はあるものの、古代を対象として会計研究を行う場合、他の学問領域との密接な交流が必要であることは、むしろ研究の幅を拡げそして奥行きを深めることにつながり、会計研究をより豊かにする可能性を持っているといえるだろう。

2 解釈や概念の適用

古代エジプト文明のヒエログリフや古代メソポタミア文明での楔形文字など、古代の「文字」の解読は歴史学などの分野で相当程度に進んでいる。しかしながら、「解読」の作業は、現代で使われている言葉とのたんなる置き換えで終わってはならない。たとえば、古代の文字で書かれたものの中に、「交換」、「貸し」、それに「借り」などと解釈できる記号や言葉があったとして、それらに対して現代で使用されている用語をそのままあてはめることが適切かどうかについては慎重な検討が必要だろう。あるいはすでに、歴史学などで一定の解釈がなされそのような用語をあてはめられている場合も、同様に、会計研究との交渉が繰り返し求められる。

解読・翻訳作業の次の段階において、解釈の問題が出てくる。解読・翻訳された史料（資料）の内容を会計研究に引きつけて行うのであるが、その際、「経済」、「取引」あるいは「分配」など、会計実践にとっては直接的な対象となるものについての概念の理解についての確認が必要であろう。また、古代の会計実践を説明ないし解釈するにあたって、たとえば、「スチュワードシップ」や「アカウントビリティ」という現代における概念を適用することの妥当性や正当性について、古代の社会システムやその他の観念との異同やズレの有無を確認する必要もあるだろう。

たとえば、古典経済学者であるモーゼス・フィンレー（Moses I. Finley）は、次のように警告をしている（Finley [1999] p. 21）。

〔古代の人びとは〕「経済」という概念を実際には有していなかったし、当然のことながら、こんにち我々が「経済」と呼ぶものを構成する概念を有してはいなかった。もちろん、彼らは農耕を実践し、交易を行い、モノを作ったり、採掘をしたり、税を納めたり、貨幣の鑄造をしたり、貸し借りしたり、事業を行えば利益を得たりあるいは損失をこうむったりした。そして、彼らはこれらの活動について議論し、文書を記録していた。しかしながら、彼らは、これらの1つひとつの活動を概念的に1つの単位に、すなわち〔タルコット・〕パーソンズがいうところの「差別化されたサブシステム」に結びつけることはなかった。

3 理論

このセクションの最後に、古代会計研究を行うにあたって、参考となりうる基礎理論について言及しておこう。基盤となる理論的枠組みを提供するのは文化人類学の研究であろう。適切と思われるものをいくつかあげるとすれば、まずは、モートン・フリード（Morton Fried）の著作『政治的社会的進化』（Fried [1967]）であろう。フリードは、再分配と互酬のコンテキストにおいて、資源、富、権力および政治的権威の相互作用に焦点を当てることによって、国家の始まりとその進化過程について論じている。上述した「ランク社会」はフリードの造語である。また、フリードに学んだマーシャル・サーリンズ（Marshall Sahlins）の『石器時代の経済学』（Sahlins [1972]）もすぐれて有用である。

これら文化人類学の影響を受けたかあるいは影響を与えた経済人類学の研究は、古代史を対象とする会計研究にとってより親和性の高いものとなる。具体的には、先にあげたフィンレーの著作 (Finley [1999]¹⁴⁾) と、なんとといっても、カール・ポランニー (Karl Polanyi) の『人間の生活』¹⁵⁾ (Polanyi [1977]) が有益となるだろう。とりわけ、再分配の経済に関する洞察は参考になる。

Ⅳ 古代メソポタミアにおける会計実践

このセクション以降では、古代史会計研究の対象をメソポタミアにおける会計実践に絞って行うこととする。というのは、前述してきたとおり、古代を研究対象とする場合、種々の制約を考慮すると、考古学および歴史学で豊かな研究の蓄積があることから史料 (資料) に一定の確からしさが担保されていることに加えて、なにより特筆すべきは、後述する「会計は文字に先行していた」あるいは「文字は会計の必要から生まれた」という言説の源泉となったのが古代メソポタミアを対象とした研究だからである。

1 古代メソポタミア略年史と会計実践に関連することがら

まず、古代メソポタミアとそこで実践されたと考えられる会計に関連することがらについて概観していくこととする。

メソポタミアとは、もともとギリシャ語で「2つの川のあいだの土地」を意味する言葉であり、文字どおり、チグリス川とユーフラテス川の2つの大河の堆積作用によって形成された地域で、現在のイラク共和国の一部にあたる。

新石器時代の紀元前8千年紀 (紀元前7000年代) のこの地域において農耕牧畜が始まったとみられるが、メソポタミアは地勢的に北と南とに分けられる。北部のメソポタミアはいわゆる「肥沃な三日月地帯」に属しており温暖で雨量にも恵まれた豊かな土地であり、雨水だけに依存して麦や豆類などの穀物を栽培する天水農耕が行われた。これに対して南部のメソポタミアは乾燥地帯であり天水農耕は不可能である¹⁶⁾。そこで、人工的に農地に用水を供給する灌漑が始まった。しかし、チグリス川とユーフラテス川の下流地域は、上流にあたる山岳地域の雪解け水によってしばしば洪水などに見舞われるところであったため、川の流れをコントロールし河川氾濫の場合にその水を一時的に蓄えるためのため池を整えたり、また、耕作地に配分する用水路を整備したりするなどの大規模な工事が必要となった。したがってそれらを実施可能にするためにふさわしい社会が形成されるようになったのである。

14) 初版は1973年。

15) 日本語版の書名は『人間の経済』である。

16) 天水農耕には年間200ミリメートル以上の降雨量が必要だという (Bellwood [2005] ch. 3)。

古代メソポタミアにおける会計実践に関連する略年表

暦年	時代区分	会計実践に関連する事項
前7千年紀前半	新石器時代	北メソポタミアの複数の遺跡に初期（天水）農耕の痕跡 最古のプレーン・トークンの出土
前7千年紀後半		最古のスタンプ印章の出土
前6千年紀前半		灌漑農耕の始まり（サマッラ遺跡）
前5500-3500年	ウバイド期	南メソポタミアでの灌漑農耕の始まり 都市化の始まり：ランク社会の萌芽
前3500-3100年	ウルク期	都市国家の成立 コンプレックス・トークンの出土 円筒印章の出土
前3100-2900年	ジェムアト・ナスル期	粘土板に記された古拙文字（絵文字）の発明 都市文明の広がり

上に示したのは、古代メソポタミアの略年表であるが、会計実践に関連させていくつかのことがらについて、時代に順じながら説明しよう。

雨水に依存する天水農耕が始まった頃、粘土の素材でできた球型や円錐型など様々な形状をした小さな粒状のものが多く出土されている。古代オリエント研究者であるピエール・アミエ（Pierre Amiet）はこれらをラテン語で「小石」を意味する「カルクリ（calculi）」と呼び、モノを数えるための道具（counter）であると推察した¹⁷⁾（Amiet [1966]）。詳しくは後述するが、この粘土粒は、歴史学者デニス・シュマン-ベセラ（Denis Schmandt-Besserat）によって、「トークン（token）」と呼ばれるようになり、現在ではその呼称が一般的となっている。現時点で確認されている人類最古の農耕遺跡とみられるジャルモ遺跡で出土されたトークンの数は数百にのぼる。トークンに与えられた機能がモノを数えるものということを受け入れるなら、それらは人類にとって最も古い会計実践の痕跡であるということができらる¹⁸⁾。

古代メソポタミアの遺跡からは「印章（seal）」が多く出土されている。ここでいう印章とは、いわゆる印鑑そのものと、それが押印されることで粘土などにできた捺印物の両方のことを指す。印を押すという行為はいくつかの目的のためになされてきた。具体的には、モノの真贋を保証したり、その所有の帰属を表したり、取引の証拠であったりなどである（Collon [1990]）。つまり、価値あるものを保護するという意味で共通している¹⁹⁾。印章には大きく2つの種類があり、日本で現在も使用されている印面が印材の下部断面に彫られた「スタンプ印章」と、円柱の側面に図柄が彫り込まれてこの側面を転がして押印する「円筒印章（cylinder seal）」である。スタンプ印章は封泥に押された。封泥とは物品を取めた壺や袋にかけた荷紐に塗った粘土のことで、その封泥にスタンプ印章を押すことで封印したのである（小林 [2005]）。封泥による封印が壊れていないことで開

17) 「calculi（小石）」という言葉は同じくラテン語の「calculus（計算）」と強く結びついている。

18) 本文の以前の部分で会計を明確に定義することを回避したが、ここで、トークンのモノを数える機能をもって「会計」ということには違和感があるかもしれない。なぜなら、一般的には、「数えること（counting）」は「表記（notation）」とは理解されないからである。しかし後述するように、トークンが文字へと進化していく原点であるという仮説から、トークンという粘土粒自体が「表記」されたものと理解できるのである。

19) たとえば、西洋社会では書簡をやりとりする際には、封蝋に押印するという習慣があったし、あるいは、荷物を結わえたロープには印の押された鉛などで封印することが行われていた。

けられることなく中身が守られていることを保証するわけである。なお、このスタンプ印章が使われた初期の時代はまだ文字は発明されていない。

紀元前7千年紀（紀元前6000年代）の終わり頃になると、メソポタミアの中部地域で展開したサマッラの遺跡で確認されているように灌漑農耕が始まった。その後、灌漑農耕はより乾燥地帯である南部地域にも展開していくこととなり、「ウバイド（文化）期」と呼ばれる新しい時代の局面をむかえることとなった（小林 [2020]）。ウバイド（文化）期では、大麦栽培で安定した食料確保が可能になり、その結果、定住化が進み、都市化の始まりがみられるようになった。ここで形成された集落は規模の大きなもので、住居は複数の部屋があるレンガ造りであった。また、神殿が建てられるなど、社会階層の形成・分化が進み始める時期（ランク社会の出現）にあたる。

紀元前4千年紀以降になると都市文明が成立するようになる。この時代を「ウルク（文化）期」とそれに続く「ジュムデト・ナスル期」という。都市は城壁に囲まれその内部と周辺の集落をあわせると数万人ほどの人びとが生活したという。これら「都市」には、以前のウバイド（文化）期のもものと比べて9倍以上の規模の巨大な神殿が建設されており飛躍的な発展をとげたことがうかがえる（中田 [2007]）。これら発展した「都市」においては、政治構造や経済活動の変化がみられるようになってくる。社会階層の分化が進んで、管理・統治する立場が確立し官僚的な組織ができあがるようになった。また、この文化圏はメソポタミアの南部地域で展開したが、この地では高度な技術を使用した灌漑農耕が実施された一方で、鉱物や石材や木材などの資源には恵まれておらず、その結果、当地での産物である大麦などの穀類を手段とした交易を行うことで、規模は小さいながらも、他の地域との経済的な関係を持つようになった（小林 [2005]）。

このような社会構造と経済活動の変化に呼応するように、会計実践に関連する出土品がみられるようになる。紀元前3500年ごろには複雑な形状で表面に模様が施された多くの種類のコンプレックス・トークンが現れるようになった。前述のようにトークンが実在する財を数えるための道具であるとする、多くの種類のコンプレックス・トークンの存在は、対象となる財の種類が増えたことを意味する。つまり、この時代において経済的な発展があったことを示していると理解できる。

トークンの持つ意義はさらに深い。それはコンプレックス・トークンの形状ならびに表面に付けられた模様が、新たな記録媒体である「粘土板（tablet）」の上に記されるようになったことである。まだ柔らかい状態の粘土板の表面に尖筆で書き込まれた絵柄が世界最古の文字である「楔形文字（cuneiform）」のもととなったと考えられることから、これらは「ウルク古拙文字」と称される²⁰。ウルク（文化）期後期からジュムデト・ナスル期にかけての地層からは5000枚ほどの古拙文字が記された粘土板（ウルク古拙文書）が出土している。そこで使用されている古拙文字の種類は1000にも及ぶこともあって完全には解読されていないが、その内容の大部分が、家畜、穀類、土地などについての「会計簿」である²¹という。その後、古拙文字は楔形文字へと進化し、紀元前2500年頃にまでには600ほどの文字数に整理され完全な文字体系が整えられるに至った（小林

20) 文字文化を歴史的に考究してきたウォルター・オング（Walter J. Ong）は「書くことが行われる以前のこのようなトークンの使用が、経済活動の場面でなされていたことは、こうしたトークンを文字と結びつける有力な手がかりになるだろう」（Ong [1982] p. 85）と述べている。

21) 中田 [2007] によれば、85%が物財の数量あるいは品名を記録したいわゆる「会計簿」で、残りの15%は「語彙集」（書記になるためのこどもの文字練習帳のようなもの）であるという。

[2020])。

また、ウルク（文化）期後期には、粘土板に円筒印章²²⁾を転がして付けられた捺印がみられるようになる。あるいはスタンプ印章と同じように封泥に押されているものもある。

以上のように、人類最古の文明発祥の1つとされる古代メソポタミアにおいては、農耕の始まりから文字の発明に至るまでの人類とそれが作りあげていった社会の進化の過程が、考古学や歴史学の成果から観察可能である。そこに、会計実践の創発に関する問題意識を投影することで新たな知見が得られることが期待される。

2 シュマン-ベセラの「トークン会計」仮説

人類が発展し文明社会を形成するための基礎として「文字」が必須の要素であったという理解は、すでに一般的なものであるだろう (Childe [1936], Charbonnier [1961] など)。そして古代の文字が記してきたものが、経済的なことからであるということもすでに常識となっている (Diamond [1997], 前田 [2003], Harari [2014], 工藤 [2015] など)。つまり、文字は会計の必要性から生まれたというわけである。

古代メソポタミアで線描による絵文字である古拙文字の出現が確認されるのは、都市国家の形成がなされた時期よりはるかに後のことである。この事実から、シュマン-ベセラは、メソポタミアにおける都市国家が文字を持たずにどのようにして文明的な社会を形成し機能させたのだろうかという疑問を持つこととなった。つまり、文字の先行形態、すなわち、のちに文字に進化していくこととなるなんらかの手段があったはずであるというアイデアである。

シュマン-ベセラがこのアイデアに到達するきっかけとなったのは、美術史研究者としてアカデミック・キャリアを出発させた彼女が、紀元前 8000 年から紀元前 6000 年にかけて作られたとみられる粘土でできた考古収蔵物についての研究調査を世界の美術館で行っていたところ、自身にとっての主要な研究対象となる遺物（美術品）と一緒に出土される、多様な形態の小さな粘土粒でできた一群の遺物に目を留めたことに始まる²³⁾。これら粘土粒を「計算具」であると主張する数少ない研究 (Oppenheim [1959] と Amiet [1966]) から、彼女は、それらが、異なる形状の種類ごとに、特定の物品を具象的に表現したものではないかと推定した (Schmandt-Besserat [1992]) のである。つまり、財貨などの存在を粘土粒という媒体によって代替し表現した会計記録のための手段であるというわけである。

シュマン-ベセラはこれら粘土粒を「トークン」²⁴⁾と名づけた。同じ年代の地層から出土されるトークンには形の異なった複数の種類（球型、円錐型、円盤型、円筒型、四面体型、三角形型、双円錐型、釣鐘型、楕円形型など）があることから、上述のように、トークンの形状ごとにそれぞれ

22) 円筒印章については Collon [1987] に詳しい説明がある。

23) これら粘土粒は西アジアの広い範囲の遺跡で多く出土していたが、それまで考古学研究では、目的のはっきりしないものとしてほとんど注目されていなかったという。しかし、出土品をすべて保存・管理する考古学の適切な研究作法によって、これらがのちに画期的な歴史学研究にとっての有用な史料（資料）となったのである。

24) トークンという用語は、地下鉄などの乗車の際に用いるコインのような代用貨幣を意味する言葉として一般に理解されているが、その他にも、「しるし」「象徴」「証拠品」などという意味も含んでいる。シュマン-ベセラが小さな粘土粒に「トークン」という呼称を与えたのは、このようなすべての意味を含ませたことであると思われる。

が異なる固有の意味を有している²⁵⁾と考えた。そして、単一の形状だけでなく、異なる複数の種類のトークンが存在することで、これらが相互に関連し合って1つのまとまりある「システム」を構成していたと仮説をたてたのである (Schmandt-Besserat [1992])。粘土という素材は自然界に豊富に存在した自在に加工がしやすい。識別すべき財貨の種類に応じてさらには数量に応じて多様な形状のものを製作できる柔軟性があるので、ある程度複雑なデータ処理を実現することができた。さらには、天日で乾かしたりたき火やかまどで焼成することで耐久性が高まり、情報の貯蔵機能が上昇することとなる。

表面に模様がつけられているかないかを規準として、シュマン-ベセラによって、トークンは「プレーン・トークン (plain token)」と「コンプレックス・トークン (complex token)」の2つに分類されている。このうち、コンプレックス・トークンの表面につけられた模様が、その後、文字へと発展していったというのが重要な彼女の論点である。

歴史学だけにとどまらず、なによりも会計研究にとって革新的なのは、その主張が、「会計記録のために用いられた手段であるトークンが文字へと展開した」という点にある。文字は会計の必要から生まれたというのは、すでに述べたように、歴史学の分野では常識だが、文字は突然に発明され社会のなかに出現したわけではない。注目すべきは、文字の祖型としてトークンが位置づけられた点にこそある。つまり、どのようにして文字が生まれたのかという、それまでの大きな謎に対する可能性ある答えへの扉を開いたわけである。

シュマン-ベセラの主張を要約すると以下のとおりである (Schmandt-Besserat [1992] pp. 125-128, p. 139, p. 142, pp. 150-154)。

トークンは実在する一定量の経済的な財貨を表現し情報化したものであるが、複数のトークンをまとめて保管した痕跡あるいは明らかな証拠がある。1つは、穴の空けられたトークンに紐を通してまとめるやりかたで、情報保全のためにトークンをひとまとまりにするための紐を封緘するのに楕円またはラグビーボール状の粘土のかたまり (これを「ブッラ (bulla)」という) を使用する方法である。ブッラの表面には印章が押されている。トークン情報のもう1つのまとめかたは、空洞の球状の粘土 (これを「封球 (envelope) という) を使う方法である。封球の表面にも印章の跡がみられ、その多くは円筒印章によるものである。

ブッラを使った場合は、まとめられているトークン自体を確認することができるが、封球の場合は、中に入っているトークンを確認することができず情報が把握できない。この問題を解決するためだと推測されるが、封球の表面にはその内部に入っているトークンの情報が記されるようになっていく。

まず行われたと思われるのが、乾ききっていない封球の表面に、中に入れるトークン自体を押しつけてそのかたちを写しておくというやり方である。このようにすれば、封球を割ることなく中に入っているトークンの情報を知ることができる²⁶⁾。なお、発掘されたこの種の封球について確認された調査結果によると、表面に押しつけられたトークン情報と中に入っているトークンの数と種類

25) たとえば、円錐型のもは一定量の穀物であるとか、卵型のトークンは油壺1つを意味するなどといったことである。

26) このように、ある事実に関する情報が別々の媒体で保存されることで、相互照合の関係が成り立ち、簿記でいえば、異なる帳簿間での突合のようなものである。

は一致している。また、前記のように、封球はみだりに開封されないように円筒印章による封印がなされている。

別の方法として、トークンを封球の表面に押しつけるのではなく、なんらかの筆記用具のようなものを用いてマークをつけるというものである。このように表面に押印痕またはマークのある封球の中に入れられているトークンはプレーン・トークンであることが多い。

これに対して、コンプレックス・トークンは形状が複雑なうえその表面に多様な模様が施されているので、封球の表面に押しつけてもそれが有する情報を適切に転写することができない。したがって、先述したように、コンプレックス・トークンの情報は、トークンに穴を穿って紐を通し、封印にはブツを用いてそれに円筒印章で押印したのであろう。

シュマン-ベセラが着目したのは、封球の表面に付けられた押印もしくは模様による情報である。彼女はこの方法こそが、記録手段をトークンから粘土板に飛躍させたものと考えるのである。その根拠となったのは、紀元前3500年から3000年頃に年代づけされる出土された粘土板およそ240点を観察した結果、そこにつけられているのがトークンの形に似た記号であることに気づいたことである。3次元の物理的存在であるトークンが有する情報を、2次元の粘土板の上に移転させただけでなく、その記号を「絵文字 (pictograph)」すなわち文字の祖型である「古拙文字」と結びつけたのである。絵文字＝古拙文字が「楔形文字」にその後進化したというのは古代メソポタミア研究ではよく知られている (小林 [2005], 中田 [2007])。

このように、経済的財貨などを対象としたトークンと封球は、計算具であり情報化のシステムであるという理解から、「会計は文字に先行していた」という言説が生まれることとなったのである。

V 古代メソポタミア会計実践に関する先行研究の概観

古代における会計実践に言及した初期の研究としては、20世紀初頭に英語で公表された Brown [1905]²⁷⁾ や Woolf [1912] があげられるだろう。20世紀後半になると、同様な研究としては Chatfield [1974] が、また、イタリア語での出版になるが、より詳細なものとしては Melis [1950] がある。なお、古代メソポタミアに特化したものとしては Keister [1963] があげられる。つまり、会計研究の分野においても、古代における会計実践に対しては無関心であったわけではない。しかしながら、これらが論述された時代においては、考古学や歴史学など他の領域の研究と会計研究のあいだでの対話や交渉が緊密になされる状況にはほとんどなかったと思われるので、それらが大まかな描写にとどまらざるをえなかったことは仕方のないことだろう。

1 シュマン-ベセラに対するマテシッチの反応

古代メソポタミアの会計実践を対象とした研究に転換をもたらしたのは、会計研究からではな

27) Brown [1905] では、「古代の会計システム」として1つの章が割かれている。対象としているのは、バビロニア・アッシリア (つまりメソポタミア)、エジプト、ユダヤ、ギリシャ、ローマ、そしてカールタイ統治時代の西ローマ帝国である。なお、この章を執筆したのはスコットランド勅許会計士であるエドワード・ボイド (Edward Boyd) という人物であるが、この章以外に、「初期の勘定様式」、「監査の歴史」、それに「初期のイタリアの会計士」も執筆していることから、会計の歴史に関心のある人物かあるいは詳しくあった者と思われる。

く、上述した、シュマン-ベセラによる歴史学からの斬新なアプローチであった。会計実践は文字の誕生に先行するとしたシュマン-ベセラの学説は、本来なら会計学者にとっては驚くべきもの（堀口 [2018]）であるはずのものであろうが、その主張が公表されて間もない1980年代の初頭においては、実際のところ、会計研究領域からの反応としては、Academy of Accounting Historians [1980], Goldberg [1980], Most [1981] それに Garbutt [1981] などがあるだけで、しかもそのいずれもが研究論文ではなく短いコラムなどにすぎず、会計研究全体からすると高い関心を示したという状況ではなかった²⁸⁾。

シュマン-ベセラの主張に本格的な反応をみせ始めたのは、1980年代後半から立て続けに公表されたマテシッチの一連の論文等 (Mattessich [1987], [1989], [1991], [1994], [1995])²⁹⁾ からである³⁰⁾。

マテシッチはシュマン-ベセラの学説を「会計が人類に対して最初の文明的なものであるとする貢献をなした」(Mattessich [1987]) と、大いなる歓迎をもって受け入れている。ただし、マテシッチの視点と展開は、論考ごとに異なっている。この主題に関連して最初に公表された論文である Mattessich [1987] では、言語学者であるウイトゲンシュタインの「表象との対応関係理論」に引きつけて古代メソポタミアにおける経済事象とその表現実践との関係を論じている³¹⁾。

続く、Mattessich [1989] および [1991] では、数える (counting) という行為についてシュマン-ベセラが整理した3つのモード (Schmandt-Besserat [1992]) について記述している。3つのモードとは文化人類学や言語学における数的認識³²⁾ のことで、「1対1対応」、「具象的計算」そして「抽象的計算」である。順番が前後するが、「抽象的計算」とは、数的表現が実在の対象とは切り離されたもので、たとえば、3という数字は、3匹の羊にも3重奏楽団に対しても、普遍的にその観念を適用することができる。現代において普通に用いられる数的観念である。これに対して、「1対1対応」とは、小枝や小石などを計算具として用い、実在する価値あるもの (たとえばココナッツ) 1つに対して小枝1つずつを割り当てていき、割り当てられた小枝の山をみてココナッツの実の有高を知るといふ、きわめて原始的な量の認知のやり方である。つまり、この段階では数詞は存在せず厳密にいえば数の認識はできていない。つぎに、「具象的計算」とは、特定の対象物を数えるのに特定の手段を用いることをいう。ある形状の計算具が表現するのは特定の物品であると

28) もっとも、シュマン-ベセラの「トークンは文字の先行形態である」とする学説に対しては、1980年代の歴史学、たとえば、文字の歴史を包括的に論じている Ifrah [1981] や Gaur [1984] などでも受け入れられていない。だが、2000年代になると、彼女の説は広く紹介されていくようになる (たとえば Fischer [2001] などを参照)。また、小林 [2005], [2020] や中田 [2007] など日本のメソポタミアを対象とする古代史研究においても紹介されるようになった。

29) マテシッチの研究から、小口 [1995a]; [1995b] などを通じて、わが国にも、シュマン-ベセラの学説が紹介され、さらには、会計学者である小口と古代メソポタミア研究者である中田の両者によって、2008年には Schmandt-Besserat [1997] の日本語版が出版されるに至った。

30) なお、1992年8月20-22日の日程で日本の京都で開催された世界会計史大会 (World Congress of Accounting Historians) 第6回大会 (基本的に4年に一度の頻度で開催) において、シュマン-ベセラは "Accounting at the Dawn of History" というタイトルで報告を行っている。

31) 堀口 [2018] は、ウイトゲンシュタインを援用したマテシッチの記述に対して批判的に検討しトークン会計システムを論じている。

32) 数的認識についてはたとえば、Dehaene [1997] や Devlin [2005] などを参照。

いった関係である。対象が異なれば異なった数的表現が与えられることとなって複雑な数的認識のシステムとなり、また、多くの数を数えることは難しくなる。トークン会計はこの段階にあるという。そして、トークンを用いたシステムが物理的存在と現実の経済的な財貨という社会的存在を識別しているという理解から、会計における2重分類(double classification)の観念³³⁾は、財貨の物理的移転、債務者と債権者間の債権債務関係、そして個人と経済財を関連づけた所有関係など、異なる段階での発展的な理解をすべきであると論じている。

他方で、Mattessich [1991] および [1994] では、古代メソポタミアにおける会計実践が現代の会計と理論的な連続性を有しているとも主張している。具体的には、トークンを封球に入れることを「借方記入」、そしてその封球からトークンを取り出すことを「貸方記入」と関連づけたり、トークンとそれを入れた封球の表面につけられた印とが同じ対象を繰り返して(tautological)情報化することで管理しようとしたものであるとして、スチュワードシップの機能と関連づけようとしている。

会計研究の領域からシュマン-ベセラの学説にいち早く関心を示したマテシッチの一連の研究は、彼女の研究成果を全面的に受け入れながらも、それを会計の諸概念(たとえば、スチュワードシップ、債権債務関係、2重分類それに複式記入など)にまで拡張して積極的に関連づけ理論化しようとしている。しかしながら、セクションⅢで述べたように、古代の会計実践の観察結果を現代の会計実践と結びつけることができるかどうか/すべきかどうかについては慎重な検討が求められるように思われる。

2 楔形文字と粘土板記録：メソポタミア社会と会計実践の考察の可能性

シュマン-ベセラの学説の最大の特徴である「会計記録のために用いられた手段であるトークンが文字に展開した」ということにおける「文字」とは、繰り返すまでもなく、古代メソポタミアにおいて発明され活用された楔形文字と粘土板文書のことである。

これを主題としたのが、ハンス・ニッセン(Hans J. Nissen)らの労作である『古代簿記：古代中東地域における経済管理についての書記技法』(Nissen *et al.* [1993]³⁴⁾)である。この単行本に至るまでのプロジェクトは、古代メソポタミアを対象としてその政治経済の歴史を研究するニッセンとロバート・イングランド(Robert K. Englund)によって、ウルク地層で発掘された粘土板文書を翻刻してテキスト化しさらに解説していく作業から始まった。彼らの関心は、古代メソポタミア社会において、政治機構と会計記録の関連性に集約されていくようになった。また、科学史とくに認知心理学の研究者であるペーター・ダメロウ(Peter Damerow)は、数の概念と認知システムの文化固有性について関心を有している。このような3人が取り組んだ成果の内容を概観するために同書の内容を項目で示すと以下のとおりである。

33) マテシッチは一貫して2元性(duality)の観念に強い関心を示しており、入と出、増加と減少、発生と消滅などの現象すべてを包含する「インプット-アウトプット('input-output)の観念を用いてしばしば記述を行っている。

34) ここで参照しているのは英語版である。本書のオリジナルは1990年にドイツ語で出版されたものである。

Nissen *et al.* [1993] の内容

1	環境要因	10	土地の調査と管理
2	年代の枠組み	11	労働に関する簿記
3	初期のバビロニアの歴史	12	畜産に関する簿記
4	先史時代における管理の方法	13	書記の教育と職業
5	文字の誕生	14	称号と専門職の名簿
6	古代における数記号システム	15	楔形文字の発展
7	古代における簿記システム	16	数学の発展
8	クシム ³⁵⁾ の管理活動	17	コンピュータを使った古代文書の解読と編集
9	紀元前3千年期における簿記の発展		

彼らの最大の業績は、なんといっても、粘土板の記録内容、とくに数値情報を解読したことであろう。方法としてコンピュータ支援による情報整理と解析を行うことで飛躍的にその作業は進展をみせた。また、そのようにして得た情報の解釈にあたっては、当時の社会構造と経済活動と粘土板における表記法との関係性を追求した。その結果、古代の文字記録の進化過程が人びとの思考パターンと数の概念それに経済的管理に対して与えた影響について考察している。

Nissen *et al.* [1993] の存在は会計研究にとって大きな幸運であるに違いない。というのも、彼らによって選択されたものというバイアスはあるにしても、粘土板に刻まれた楔形文字の情報内容は解読がなされており、それら情報に対して会計研究は自身の領域の専門知識を用いて、より質の高い研究に展開できると思われるからである。

その恩恵を受けて最初に公表されたのが Mattessich [1998]³⁶⁾である。じつのところ Nissen *et al.* [1993] は、粘土板の「会計」記録を解釈するにあたって、現代的な会計記録様式である「複式記入」に引きつけられているところが多く見受けられる。Mattessich [1998] は、ニッセンらの理解を伸張させ、さらに、近代的な予算編成や標準原価計算の思考の萌芽が古代会計実践の痕跡の中に見出せるというやや大胆な結論を導いている。

3 21世紀における会計学界の反応

21世紀に入ると、古代メソポタミアを対象とした会計研究は新しい局面に入る。多くが、会計研究ではない他の研究領域の理論を採用して、古代メソポタミアの会計実践を素材としながら、独自の理論を展開ないしは検証しようとしている。

リチャード・マクヴィ (Richard Macve) は、主に「近代性」を問題の対象としながら会計実践を通じてその解明に努めている研究者である。何が「近代的」であり何が「近代的」でないのかと明らかにするために取り組んだのが Macve [2002] である。そこでは、前出のフィンレーの理論を基本的な枠組みとしながら、①会計と経済合理性との関係、②文字に対する会計の関係性、③複式簿記の機能、そして④会計と国家の関係性、という大きな4つの問いをたてて、関連するいくつかの会計研究の文献（それには Schmandt-Bessarat [1992] と Nissen *et al.* [1993] も含まれてい

35) クシム (Kushim) とは、現在確認されている粘土板 18 枚 (Kushim Tablets) の記録のなかに記された人名と推察されている。したがって、最も古い個人の名前とみなされている。クシムは、取引を行いそれを管理した人物ではないかと考えられている。

36) マテシッチはこの論文の内容の一部誤りがあったとし、同年発行の同誌の第2号において訂正をしている。

るが)を検証している。

マムード・エザメル (Mahmoud Ezzamel), キース・ホスキン (Kieth Hoskin), それにサルバドール・カルモナ (Salvador Carmona) の3人はそれぞれ異なる組み合わせで複数の研究を公表している。エザメルはエジプトにルーツのある会計史研究者であることから, 古代エジプトについての会計実践に詳しい。したがって, エザメルがクレジットされている, Ezzamel and Hoskin [2002] と Carmona and Ezzamel [2007] は, いずれも古代メソポタミアだけでなく古代エジプトにおける会計実践もその対象の中に含めている。Ezzamel and Hoskin [2002] は, ミシェル・フーコー研究者としても名高いホスキンとの共作ということもあって, フーコーの理論を基礎に古代の会計実践が論じられている。また, セベリア王立たばこ工場における管理会計システムの歴史的な研究などで有名なカルモナとの共作である Carmona and Ezzamel [2007] においては, 古代の会計実践におけるアカウンタビリティの観念について考察している。特徴的なのは, アカウンタビリティのドメイン(領域)を, 個人-国家, 国家-個人, それに個人-個人の3つに識別しながら古代社会における会計実践を説明しようとしていることである。

トム・モック (Tom Mouck) は, Mouck [2004] において, 心理学者であり認知神経科学者でもあるマーリン・ドナルド (Merlin Donald) の人間の認知機能は文化的な影響を受けて進化するという理論を基礎にして, 古代メソポタミアの会計実践における人類の認知機能の進化を論じようとしている。

スディプタ・バサー (Sudipta Basu) とグレッグ・ウェイマイアー (Greg Waymire) の2人が中心になって公表した2つの論文 Basu and Waymire [2006] と Basu *et al.* [2009] に通底する問題意識は, 人はなぜ記録を行いそれを保持するのか, というものである。この問題を解くための出発点として, 人類が進化の過程において最も古い記録の痕跡である古代メソポタミアの会計実践を取り扱っている。彼らが得意とする実験会計学の手法を用いる際の設計の基礎としても位置づけられている。

このように, 21世紀に入ってからの古代会計とくにメソポタミアを対象とした会計研究は多様な問題意識のもとで展開されるようになってきた。

古代メソポタミアの遺物の中に会計実践の痕跡がみられるという1970-80年代からの考古学や古代史研究の主張は, 会計研究の領域できちんと受けとめられるようになるまでにはしばらく時間が必要であった。2007年の夏, シカゴで開催されたアメリカ会計学会の年次大会において, 歴史学者であるデニス・シュマン-ベセラは基調講演者として招かれその演壇に立ち, 「会計の起源 (The Origin of Accounting)」というタイトルで講演を行った³⁷⁾。世界的にメジャーな会計研究の学会が彼女の学説に公式に扉を開いた瞬間であった。

VI おわりに

シュマン-ベセラによって, トークンが会計実践の原始形態であると主張される以前から, 粘土板に刻まれた楔形文字情報の多くが「会計」に関連するものであることはすでによく知られてい

37) このときの学会長はシャム・サンダー (Shyam Sunder) (2006-2007) とギャリー・プレビッツ (Garry Previts) (2007-2008) のいずれも歴史に深い造詣を持つ両教授であった。

た。それにもかかわらず、会計研究者がこのフロンティアに向き合おうとしなかったのは不思議なことである。マテシッチが「会計という一見すると地味な実践が、じつは、人類の文化的な生活形成にとって根源的な要素であることを知ったのは驚き以外のなにものでもなかった」(Mattessich [2000]) というように、会計研究者にとって、この主題は、会計の実践とは何であるのかそしていかなる意義を有するのかという本質的な問いを惹起させるに十分な素材である。

古代史の研究とって、たんに懐古趣味的なものと考えてはならない。会計という人類の実践が創発されるに至った生物学的・文化的・社会的な諸状況を検討することで、その原点を析出することにこの研究の意義がある。言い換えるなら、会計実践について「再発見」するためのチャレンジである。いうまでもなく、発見することは、新しい何かあるいはこれまで意味があると認識されていなかった何かを見出す行為である。したがって、再発見とは、既知だと思われる知識や技術について根本的なブレイクスルーを提示する意味もある。古代史会計研究は会計実践に対する既存概念を再構築する可能性をはらんでいるかもしれない。

参考文献

- 工藤栄一郎 [2015] 『会計記録の研究』中央経済社。
- 小口好昭 [1995a] 「数と文字の祖型としてのトークン会計：ドゥニス・シュマント-ベッセラ理論の研究」『経済学論纂』36(1/2), pp. 61-81。
- 小口好昭 [1995b] 「トークン会計の現代的意義」『会計』184(2), pp. 254-270。
- 小林登志子 [2005] 『シュメル：人類最古の文明』中公新書。
- 小林登志子 [2020] 『古代メソポタミア全史：シュメル、バビロニアからサーサーン朝ペルシアまで』中公新書。
- 佐藤洋一郎 [2016] 『食の人類史：ユーラシアの狩猟・採集、農耕、遊牧』中央公論社。
- 鈴木董 [2018] 『文字と組織の世界史：新しい『比較文明史』のスケッチ』山川出版社。
- 中田一郎 [2007] 『メソポタミア文明入門』岩波書店。
- 西田正規 [1987] 『定住革命：遊動と定住の人類史』新曜社。
- 堀口真司 [2018] 『会計社会学：近代会計のパスpekティブ』中央経済社。
- 前田徹 [2003] 「メソポタミアの楔型文字」(菊池徹夫編『文字の考古学』同成社) pp. 17-61。
- Academy of Accounting Historians [1980] "Did Accounting Antedate Writing?" *Accounting Historians Notebook*, 3(1), p. 12.
- Amiet, Pierre [1966] "Il y a 5000 ans les Elamites inventaient l'écriture," *Archeologia* 12, pp. 16-23.
- Basu, Sudipta and Gregory B. Waymire [2006] "Recordkeeping and Human Evolution," *Accounting Horizon*, 20(3), pp. 1-29.
- Basu, Sudipta, M. Kirk and G. B. Waymire [2009] "Memory, Transaction Records, and *The Wealth of Nations*," *Accounting, Organization and Society*, 34, pp. 894-917.
- Bellwood, Peter [2005] *First Farmers: The Origins of Agricultural Societies*, Blackwell Publishing Ltd. (長田俊樹・佐藤洋一郎訳『農耕起源の人類史』京都大学出版会 2008年。)
- Brown, Richard ed. [1905] *A History of Accounting and Accountants*, T. C. & E. C. Jack.
- Carmmona, Salvador and Mahmoud Ezzamael [2007] "Accounting and Accountability in Ancient Civilizations: Mesopotamia and Ancient Egypt," *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(2), pp. 177-209.
- Charbonnier, Georges [1961] *Entretiens avec Claude Lévi-Strauss*, Belles lettres. (多田智満子訳『レヴィ＝ストロースとの対話』みすず書房 1970年。)
- Chatfield, Michael [1974] *A History of Accounting Thought*, Dryden Press. (津田正晃訳『会計思想史』文真堂)

- 1978年。)
- Childe, Vere Gordon [1936] *Man Makes Himself*, London: Watts and Co. (ねずまさし訳『文明の起源』(上・下) 岩波新書 1951年。)
- Childe, Vere Gordon [1950] "The Urban Revolution," *Town Planning Review*, 21, pp. 3-17.
- Collon, Dominique [1987] *First Impressions: Cylinder Seals in the Ancient Near East*, British Museum Press. (久我行子訳『円筒印章：古代西アジアの生活と文明』東京美術 1996年。)
- Collon, Dominique [1990] *Near Eastern Seals*, British Museum Press. (池田潤訳『オリエントの印章』学藝書林 1998年。)
- Devlin, Kieth [2005] *The Math Instinct: Why You're a Mathematical Genius (Along with Lobsters, Birds, Cats, and Dogs)*, Thunder's Mouth Press. (富永星訳『数学する本能：イセエビや、取りやネコや犬と並んで、あなたが数学の天才である理由』日本評論社 2006年。)
- Diamond, Jared [1992] *The Third Chimpanzee: The Evolution and Future of the Human Animal*, Harper Collins. (長谷川真理子・長谷川寿一訳『人間はどこまでチンパンジーか? : 人類進化の栄光と翳り』新曜社 1993年。)
- Diamond, Jared [1997] *Guns, Germs, and Steel: The Fates of Human Societies*, W. W. Norton & Company, Inc. (倉骨彰訳『銃・病原菌・鉄』(上・下) 草思社 2000年。)
- Dehaene, Stanislas [1997] *The Number Sense: How the Mind Creates Mathematics*, Oxford University Press. (長谷川真理子・小林哲生訳『数覚とは何か? : 心が数を創り、操る仕組み』早川書房。)
- Ezzamel Mahmoud and Kieth Hoskin [2002] "Rethorizing Accounting, Writing and Money with Evidence from Mesopotamia and Ancient Egypt," *Critical Perspectives on Accounting*, 13, pp. 333-367.
- Finley, Moses I. [1999] *The Ancient Economy*, updated edition, with a foreword by Ian Morris. (first edition 1973), University of California Press.
- Fischer, Steven R. [2001] *A History of Writing*, Reaktion Books Ltd. (鈴木晶訳『文字の歴史：ヒエログリフから未来の「世界文字」まで』研究社 2005年。)
- Fried, Morton H. [1967] *The Evolution of Political Society: An Essay in Political Anthropology*, Random House.
- Garbutt, Douglas [1981] "Origins of Accounting and Writing," *Accounting Historians Notebook*, 4(2), pp. 10-11.
- Gaur, Albertine [1984] *A History of Writing*, British Library. (矢島文夫・大城光正訳『文字の歴史：起源から現代まで』原書房 1987年。)
- Goldberg, Louis [1980] "More on the Question of Whether Accounting Antedated Writing," *Accounting Historians Notebook*, 3(2), p. 12.
- Harari, Yuval N. [2014] *Sapiens: A Brief History of Humankind*, Harvill Secker. (柴田裕之訳『サピエンス全史：文明の構造と人類の幸福』(上・下) 河出書房新社 2016年。)
- Ifrah, Georges [1981] *Histoire universelle des chiffres*, Seghers. (松原秀一・彌永昌吉監修 彌永みち代・丸山正義・後平隆訳『数字の歴史：人類は数をどのようにかぞえてきたか』平凡社 1988年。)
- Keister, Orville R. [1963] "Commercial Record-keeping in Ancient Mesopotamia," *Accounting Review*, 38(2), pp. 371-376.
- Kurlansky, Mark [2016] *Paper: Paging through History*, W. W. Norton. (川副智子訳『紙の世界史：歴史に突き動かされた技術』徳間書店 2016年。)
- Macve, Richard [2002] "Insights to be Gained from the Study of Ancient Accounting History: Some Reflections on the New Edition of Finley's *The Ancient Economy*," *The European Accounting Review*, 11(2), pp.453-471.
- Mattessich, Richard [1987] "Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of the Middle-East from 8000 B.C. to 3000 B.C.," *Accounting Historians Journal*, 14(2), pp. 71-91.
- Mattessich, Richard [1989] "Accounting and the Input-Output Principles in the Prehistoric and Ancient World," *Abacus*, 25(2), pp. 74-84.
- Mattessich, Richard [1991] "Counting, Accounting, and the Input-Output Principle: Recent Archeological Evidence Revising Our View on the Evolution of Early Record Keeping," in O. Finley Graves ed., *The Costing Heritage:*

- Studies in Honor of S. Paul Garner*, Academy of Accounting Historians, pp. 25-49.
- Mattessich, Richard [1994] "Archeology of Accounting and Schmandt-Besserat's Contribution," *Accounting, Business and Financial History*, 4(1), pp. 5-28.
- Mattessich, Richard [1998] "Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millenium B.C.: Successor to Token Accounting," *Accounting Historians Journal*, 25(1), pp. 1-27.
- Mattessich, Richard [2000] *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*, Garland Publishing Inc.
- Melis, Frderigo [1950] *Storia della Ragioneria: Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, C. Zuffi.
- Most, Kenneth [1981] "Accounting and the Invention of Writing," *Accounting Historians Notebook*, 4(1), p. 4.
- Mouck, Tom [2004] "Ancient Mesopotamian Accounting and Human Cognitive Evolution," *Accounting Historians Journal*, 31(2), pp. 97-124.
- Nissen, H. J., Damerow, P. and Englund, R. K. [1993] *Archaic Bookkeeping: Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East*. University of Chicago Press, translated from the German edition (1990) by Paul Larsen.
- North, Douglass C. and Robert P. Thomas [1977] "The First Economic Revolution," *The Economic History Review*, 30(2), pp. 229-241.
- Ong, Walter J. [1982] *Orality and Literacy: The Technologizing of the World*, Methuen & Co. Ltd., (桜井直文・林正寛・糟谷啓介訳『声の文化と文字の文化』藤原書店 1991 年。)
- Oppenheim, A. Leo [1959] "On an Operational Device in Mesopotamian Bureaucracy," *Journal of Near Eastern Studies*, 18(2), pp. 121-128.
- Polanyi, Karl [1977] *The Livelihood of Man*, edited by Harry W. Pearson, Academic Press. (玉野井芳郎・栗本慎一郎訳『人間の経済Ⅰ：市場経済の虚構性』岩波書店 1980 年, 玉野井芳郎・中野忠訳『人間の経済Ⅱ：交易・貨幣および市場の出現』岩波書店 1980 年。)
- Sahlins, Marshall [1972] *Stone Age Economics*, Aldine Publishing Co. (山内昶訳『石器時代の経済学』法政大学出版局 1984 年。)
- Schmandt-Besserat, Denis [1978] "The Earliest Precursor of Writing," *Scientific American*, 238(8), pp. 50-59.
- Schmandt-Besserat, Denis [1992] *Before Writing Vol. I: From Counting to Cuneiform*, University of Texas Press.
- Schmandt-Besserat, Denis [1997] *How Writing Came About*, University of Texas Press. (小口好昭・中田一郎訳『文字はこうして生まれた』岩波書店 2008 年。)
- Scott, James C. [2017] *Against the Grain: A Deep History of the Earliest States*, Yale University Press. (立木勝訳『反穀物の人類史：国家誕生のディープヒストリー』みすず書房 2019 年。)
- Testar, Alain [1982] *Les chasseurs: Cueilleurs, ou, L'origine des inégalités*, Société d'Ethnographie. (山内昶訳『新不平等起源論：狩猟＝採集民の民俗学』法政大学出版局 1995 年。)
- Vollmers, Gloria L. [2003] "Accounting Historiography Using Ancient Sources: Problems and Rewards," in Fleischman, R. K., V. S. Radcliffe and P. A. Shoemaker ed., *Doing Accounting History: Contributions to the Development of Accounting Thought*, Emerald Group Publishing Ltd., pp. 49-62.
- Woolf, Arthor H. [1912] *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee & Co. Ltd. (片岡義雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』法政大学出版局 1977 年。)