

SŁAWOMIR SOJAK*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

KSIĘGOWOŚĆ W MEZOPOTAMII W TRZECIM I DRUGIM TYSIĄCLECIU PRZED CHRYSYTEM

Słowa kluczowe: Mezopotamia, księgowość, tabliczki gliniane, teksty klinowe, bilansowanie, podatek *bala*.

Klasyfikacja J E L: M41, M49.

Abstrakt: Najnowsze, XX-wieczne, badania nad historią rozwoju księgowości wskazują na to, że powstała ona wraz z rozwojem cywilizacji sumeryjskiej w III tysiącleciu przed Chr. Potrzeby kontroli powierzonego hodowcom, rolnikom, kupcom czy rzemieślnikom majątku świątynnego, pałacowego przyczyniły się do powstania, jak na owe czasy rozwiniętego, sposobu dokumentowania tych zdarzeń.

Celem tego artykułu jest wskazanie przyczyn powstania księgowości w Mezopotamii, jej form w postaci zapisów na tabliczkach glinianych oraz przykładów rozliczeń powierzonego majątku, mających cechy rozliczeń księgowych – bilansujących zobowiązania i wiarygodności. W rozliczeniach tych dominuje personalistyczne podejście – winien jest ten, któremu majątek powierzono. W przywoływanych przykładach rozliczeń z hodowcami bydła, kupcami, rzemieślnikami, w przypadku księgowości fabrycznej czy „budżetowej” przy redystrybucji podatku *bala* stosowano już wówczas metodę bilansową.

Przy pisaniu tego artykułu korzystałem z publikacji powstałych przy okazji cyklicznych konferencji naukowych (Oxford University, 1998; Columbia University, 1998, British Museum, 2000) na temat ekonomii antycznego Bliskiego Wschodu oraz z prac Marka Sępnia z Uniwersytetu Warszawskiego dotyczących aspektów podatkowych w czasach sumeryjskich.

Data wpłynięcia: 19.06.2013; data zaakceptowania: 09.12.2013.

* Dane kontaktowe: sojak@umk.pl, Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, ul. Gagarina 13a, 87-100 Toruń, tel. 56 611 47 24.

BOOK-KEEPING IN MESOPOTAMIA IN THE THIRD AND SECOND MILLENNIUM BC

Keywords: Mesopotamia, book-keeping, clay tablets, cuneiform texts, balancing, *bala* tax.

J E L Classification: M41, M49.

Abstract: The recent, twentieth-century research on the history of the development of book-keeping indicates that it originated with the development of the Sumerian civilization in the third millennium BC. The necessity to control the property of the temple and of the palace, which was entrusted to breeders, farmers, merchants or craftsmen contributed to the creation of a very sophisticated method of documenting the events concerning these possessions.

The article aims at identifying the reasons behind the emergence of book-keeping in Mesopotamia, discusses its instances in the form of inscriptions on clay tablets and analyzes examples of settlements concerning entrusted property, which, balancing debts and liabilities, have the characteristics of book-keeping. These settlements are primarily characterized by a personal approach – the one to whom the property has been entrusted is on the debit side. It was already in this period that the balancing method was employed in the case of factory or ‘budget’ book-keeping in redistributing the *bala* tax, as it is illustrated with examples of settlements concerning cattle breeders, merchants and craftsmen.

In this article I refer to such publications as the proceedings of periodic academic conferences (Oxford University, 1998; Columbia University, 1998, British Museum, 2000) on the economy of the ancient Middle East as well as Marek Stępień’s (Warsaw University) works concerning the issues of taxation in Sumerian times.

Translated by Sławomir Sojak

■■■ WSTĘP

W czasach przedhistorycznych, epoce ustroju rodowo-plemiennego ziemia i wszystkie bogactwa były wspólną własnością społeczności plemiennej. W czasach świetności Sumeru (początek III tysiąclecia przed Chr.), całe bogactwo było własnością bogów (Bielicki 1969, 284). Według Mariana Bielickiego (1969, 284) „Zasada wspólnoty została zastąpiona zasadą jedynego właściciela-boga, który poprzez zarządzającą jego dobytkiem świątynię wydziela ludziom to, co jest im potrzebne do życia”. Koncepcja filozoficzno-religijna Sumerów zakładała, że bogowie stworzyli świat i człowieka po to, aby im służył¹.

¹ Bielicki (1969, 187). Sumerowie byli przekonani, że wydarzenia ziemskie są odbiciem wydarzeń niebiańskich – wojny między bogami są toczone przez ich sługi na ziemi. Bogowie miast podbitych stawali się synami boga zdobywców lub jego sługą. Przypuszcza się, że liczba bóstw była ogromna i sięgała do 3000 – każde miasto miało

Świątynie są więc nie tylko miejscem kultu i pobytu bogów, lecz także spichlerzem bogów, z których wydaje się wszystko, co jest potrzebne jego sługom do życia. Ze świątynnych magazynów ludzie otrzymywali odzież, żywność, narzędzia (pługi, motyki), ziarno na siew i pokarm dla zwierząt oraz inwentarz żywy do pracy w polu (woły, osły). Z kolei uzyskane zbiory były przechowywane w spichlerzach świątynnych. Wszystko to musiało podlegać rejestracji, „księgowaniu” na tabliczkach glinianych „sporządzanych dla pamięci” i dla kontroli oraz w celu ustalenia nadwyżek towarowych². Organizacja życia i zarządzania była dobrze zorganizowana, mocno scentralizowana, ale także biurokratyzowana. Sumerów powszechnie uważa się za naród biurokratów (Bielicki 1969, 284).

Wraz z rozwojem życia gospodarczego, obok uprawy ziemi, sadów przez „ludzi świątyni”, zaczęto stosować także system dzierżawy pól, sadów – najpierw osiadłym gminom, z czasem pojedynczym rolnikom. Opłata dzierżawna obejmowała zwykle jedną trzecią zbiorów. Do prac w polu kierowano odpowiednie ekipy z nadzorcami, przydzielano im w zamian żywność, ubiór, narzędzia ze świątyni lub pałacu, często także pola przeznaczone wyłącznie na ich potrzeby. W ten sposób świątynie przestały być jedynym właścicielem dóbr ziemskich. Pałac *ensi*³ z czasem staje się dominującą nad świątyniami siłą gospodarczą.

swego boga, byli bogowie od poszczególnych zjawisk przyrodniczych (słońca, księżyca, nieba, morza, słodkiej wody, wiatru, burzy) (Bielicki 1969, 180–188).

² Według Henry’ego G. W. Saggsa (1973, 31) „początki pisma były nader skromne. Zrodziło się ono nie z potrzeb religii, i nie jako środek przekazu historii, literatury czy wzniosłych myśli, lecz po prostu w związku z prozaicznym zadaniem prowadzenia rachunkowości gospodarczej świątyni. Konturowe rysunki poszczególnych przedmiotów, razem ze znakami cyfr, skrobano trzcina na najłatwiej dostępnym w Międzyrzeczu surowcu – na garści wilgotnej gliny. [...] Te kawałki zapisanej gliny ... różnią się bardzo kształtem i rozmiarami. Podczas gdy niektóre z najdawniejszych tabliczek są mniej lub bardziej owalne albo okrągłe, jak spłaszczony placek, tabliczki późniejsze mają prawie zawsze kształt na ogół prostokątny. Rozmiary wahają się od wielkości pudełka do zapalek do wielkości suszki, najczęściej jednak tabliczki są dostatecznie małe, by można je było trzymać w dłoni”. Najstarsze tabliczki sumeryjskie pochodzą z okresu Dżamdat Nasr tj. około 2 800 lat przed Chr. (Saggs, 1973, 48). Tezę tę potwierdza Denis Schmandt-Besserat (2007) w pracy *Jak powstało pismo*. Patrz także: M. Dobija (1996, 5), B. Kurek (2004, 38–59).

³ Termin *Ensi* pojawił się w pierwszych stuleciach III tysiąclecia przed Chr. i oznaczał pierwotnie urzędnika „kierującego wnoszeniem fundamentów”, czyli nadzorcę budowlanego. Był on jednym z wyższych funkcjonariuszy, stojącym na czele administracji świątynnej odpowiedzialnym najprawdopodobniej za inwestycje. W okresie

Praca miała wówczas charakter znormalizowany. Na przykład, jak podaje Bielicki (1969, 285):

Na jednego rolnika, któremu przydzielono odpowiedni personel pomocniczy, przypadało 4–8 bur (25–50ha) ziemi do obróbki. Z tego pola odpowiedzialny za jego uprawę engar⁴ winien dostarczyć 100–200 gur ziarna. [...] W zależności od klasy ziemi przeznaczano na zasiew do 120 sila do 2–3 gur (50–360 litrów) ziarna, z tym, że średni plon z 1 bur wynosił 36 gur⁵.

Można więc mówić, że gospodarowanie miało charakter planowy.

Zaczątki własności prywatnej najprawdopodobniej wiążą się dzierżawą ogrodów i sadów, a później ziemi ornej, które podlegały długoletnim dzierżawom. W czasie III dynastii Ur wydzierżawiano zwykle pola o obszarze od 1 do 1,5 ha, przy czym opłata dzierżawna wynosiła 2 gur i 120 sila zboża (Bielicki 1969, 288).

Jeśli chodzi o ludność miejską, to jej trzon stanowili rzemieślnicy, których produkty (ceramika, obróbka metalu, drewna i kamieni) były przeznaczane głównie na „handel międzynarodowy” oraz dla świątyni i pałaców *ensi*, z których otrzymywali najczęściej surowce od wytwarzania produktów, głównie narzędzi do pracy w polu, tkaniny (Bielicki 1969, 300). To dało zaczątki działalności przemysłowej „na własny rachunek”. Rozkwit cywilizacji był głównie spowodowany wzrostem produkcji rzemieślniczej, która stawała się coraz bardziej zróżnicowana i „wymagała” nowych zawodów: stolarzy, kowali, murarzy, kamieniarzy, budowniczych statków, piekarzy, rzeźników, wikliniarzy, tkaczy.

Ponieważ świątynie musiały zapewnić utrzymanie ludziom, to one organizowały piekarnie, gorzelnie, rzeźnie, zakłady tkackie i podobne warsztaty. W nich przygotowywano „strawę dla bogów, kapłanów, urzędników, licznej świty świątyni, a z czasem także dla pałacu *ensiego*” (Bielicki 1969, 301). Wszystko, co było wydawane z magazynów i spichlerzy do przerobu i co wracało do tychże

2800–2700 lat przed Chr. w wyniku przemian ustrojowych *ensi* stał się jednym z tytułów niezależnych władców sumeryjskich miast-państw. W okresie starosumeryjskim (2700–2350 lat przed Chr.) suwerenni władcy miast-państw sumeryjskich nosili tytuły: *en* (pan, władca), *ensi* (ksiązę), *lugal* (król). W okresie dynastii akadyjskiej (2350–2150 lat przed Chr.), w której powstały państwa przestrzenne wykraczające poza obszar jednego miasta, miasta sumeryjskie utraciły swoją niezależność, na rzecz króla akadyjskiego Sargona, stając się jego namiestnikami w prowincjach. Patr.: Marek Stępień (2006, 13–16). Umma – to dzisiejsza Dżoha stolica Kataru.

⁴ Specjalista-rolnik.

⁵ *Sila* stanowiła miarę około 0,4 litra, 300 *sil* = 1gur = 121 litrów.

w postaci produktów, musiało podlegać szczegółowej ewidencji, kontroli i sprawozdawczości (raportowaniu). Prawie wszystko musiało być przerabiane zgodnie z obowiązującymi normami zużycia. Odczytano między innymi takie raporty dotyczące dostaw dla kuchni przygotowującej posiłki dla świątyni (Bielicki 1969, 301):

- 1,5 gur jęczmienia na mąkę gu, odpady $\frac{1}{4}$ gur,
- 12,5 gur pszenicy na chleby, odpady 2 gur 12 sila.

Rzemieślnicy jako „ludzie świątyni” lub „ludzie króla” byli zatrudnieni przez nich na stałe. Za pracę otrzymywali wynagrodzenie, a czasami dodatkowo pola z nadziału, które mogli uprawiać sami lub wynajmując robotników czy niewolników. Za pola te płacili dzierżawę np. w postaci $\frac{1}{3}$ zbiorów lub podatek stanowiący ich ekwiwalent. Byli także rzemieślnicy posiadający własne warsztaty – oni też wykonywali pracę na zlecenie świątyni, *ensiego* lub prywatnych osób. Warsztaty królewskie były w rzeczywistości zakładami przemysłowymi. Podlegały one ścisłej kontroli, nawet kilkakrotnie w ciągu miesiąca, szczególnej kontroli podlegała absencja pracy (pamiętajmy, że pracownicy dostawali za pracę wyżywienie i odzież). Praca liczona była liczbą dniówek, a nie liczbą zatrudnionych osób. Pośrednio po liczbie dniówek można było ustalić liczbę pracowników tych warsztatów. Na przykład, w warsztacie wikliniarskim w Um-mie w ciągu roku przepracowano 13 282 i $\frac{1}{3}$ dniówki, przy czym na skutek chorób nie wykorzystano 147 dniówek. A więc musiało w nim pracować nie mniej niż 35 osób (Bielicki 1969, 303). Budowa statku o tonażu 120 *gur* wymagała 1800 dniówek, czyli miesięcznej pracy 60 ludzi.

Po racjach żywnościowych w postaci np. daktyli, wołowiny wydawanej dla wyżywienia tkaczek w zakładach tkackich sądzi się, że np. w warsztatach tkackich przy świątyni boga Enki w Eridu pracowały 593 tkaczki, w Lagasz – 816 kobiet, jeszcze w innym 3000 kobiet (Bielicki 1969, 304). W cegielni robotnikom najemnym płacono 7 sila (2,8 litra) ziarna za dniówkę.

Handel był zmonopolizowany przez świątynie i był głównie handlem zagranicznym (z innymi państwami-miastami). Handlowano posiadanymi nadwyżkami, sprowadzano brakujące towary. Kupcy⁶, podobnie jak rzemieślnicy, byli początkowo „ludźmi świątyni” wynagradzanymi za swoją pracę. Szybko jednak zaczęli działać na własną odpowiedzialność i własne ryzyko, płacąc

⁶ Ówczesny kupiec (*tamarkurum*) zajmował się szeregiem różnorodnych działalności. Początkowo był agentem rządowym – w jego imieniu bowiem działał. Z czasem stawał się wędrownym kupcem handlującym towarami, maklerem, prywatnym bankierem, lichwiarzem (Saggs 1973, 257).

jedynie podatki od zawartych transakcji. Przypuszcza się, że Sumerowie już wówczas zdawali sobie sprawę z tego, że działalność na własny rachunek jest bardziej efektywna, przynosi większe korzyści. Zezwalano więc na działalność kupiecką, pod warunkiem pisemnego poświadczenia każdego przedsięwzięcia (wyprawy handlowej).

Każde kupno i każda sprzedaż musiały być potwierdzone na tabliczce, uwierzytelnione odciskiem pieczęci stron oraz urzędnika, a dokumenty złożone w archiwum świątyni (Bielicki 1969, 307).

Wraz z pojawieniem się, obok handlu zagranicznego, handlu wewnętrznego wprowadzono pieniądź oparty na wadze miedzi lub srebra – 1 *gur* (121 litrów) ziarna zastąpiono 1 szeklem srebra. Ceny zależały od podaży (urodzaj, wojny) towarów – były więc zmienne. Rozwinęła się instytucja pożyczek, niestety na lichwiarski procent – pożyczano płody rolne: jęczmień na 33,5%, rzadko 30% czasami na 20%, daktyle na 20%, srebro na 20–33% (Bielicki 1969, 308; patrz także Saggs 1973, 259).

Powszechnie potępiana była nadmierna stopa procentowa. Według prawa Hammurabiego *tamarkurum* pobierający wyższe niż prawem dopuszczalne odsetki tracił swój kapitał, pożyczkę (Saggs 259; *Kodeks Hammurabiego*, paragraf M): „jeśli ktoś zaciągnął pożyczkę procentową i nie ma pieniędzy, aby ją zwrócić, (ale ma) zboże, [kupiec] zamiast pieniędzy i swego procentu weźmie sobie zboże wedle królewskiego przepisu; jeśli kupiec zażądał za jeden gur [zboża jako procent] więcej niż jedna piątą ziarna ... straci wszystko, co dał (na procent)”.

Tabliczki na których rejestrowano kontrakty handlowe, pieczętowano odciskiem pieczęci cylindrycznych lub – w okresie późniejszym odciskiem paznokcia. Po czym, dla bezpieczeństwa transakcji – umieszczano ją w glinianej kopercie (bulli) zawierającej odpis (kopię) zawartej umowy (Saggs 1973, 260). Z chwilą realizacji transakcji tabliczki były niszczone (van de Mieroop 2012, 38).

1. KSIĘGOWOŚĆ ŚWIĄTYNNA I PAŁACOWA

Z powyższego wprowadzenia wynika, że głównym ośrodkiem gospodarczym były najpierw świątynie, a z czasem także pałace *ensiego*. One to posiadały centralne magazyny i skarbce oraz własny aparat zarządzania. Dobra przechowywane w magazynach podlegały szczegółowej kontroli, do czego niezbędna była ich ewidencja przychodów, rozchodów i zapasów (E.M. 1994, 226–227).

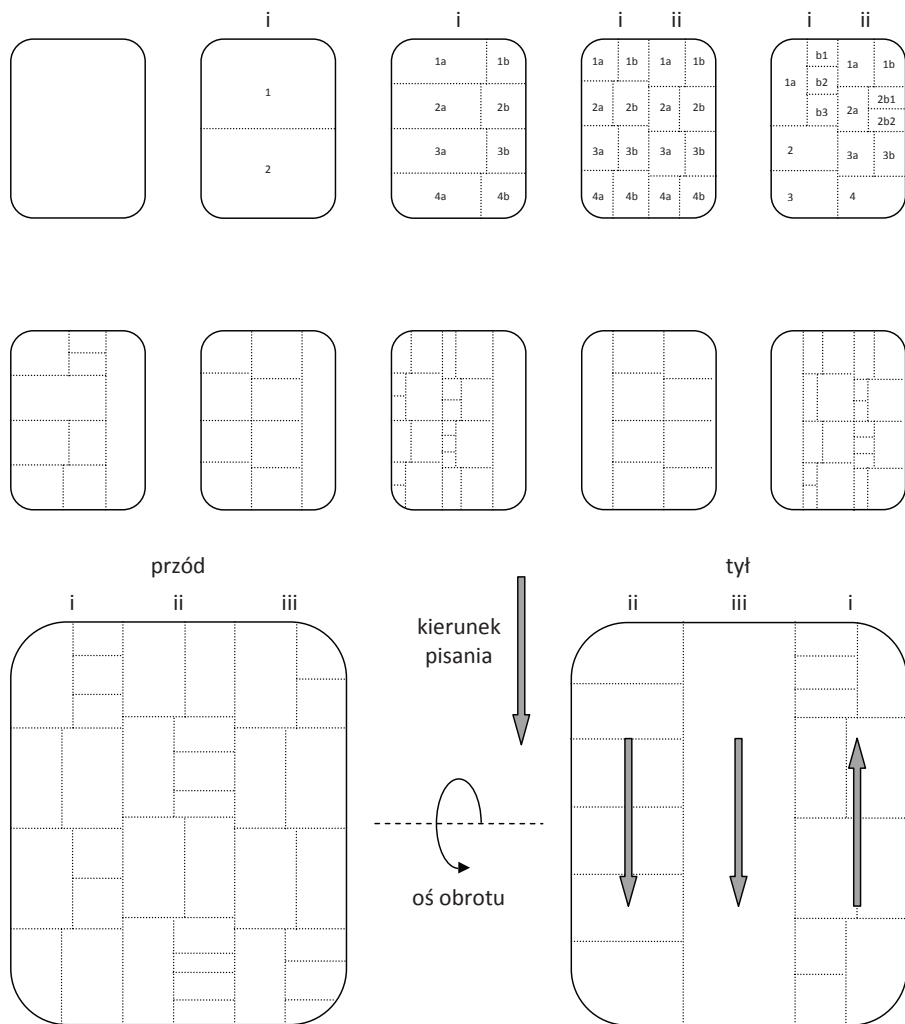
Urzędnikom zarządzającym zgromadzonymi dobrami podlegali pisarze dokonujący odpowiednich zapisów na tabliczkach glinianych⁷. Tabliczki te miały więc charakter dokumentów administracyjnych. Były niedużych rozmiarów, nie większe niż 8 × 8 cm. Można je podzielić na dwa rodzaje dokumentów, a mianowicie na dokumenty pierwotne i wtórne (Englund 2004, 28). Format tych tabliczek obrazuje schemat 1. W dwóch górnych rzędach znajdują się tabliczki pierwotne, w dolnym wtórne (zbiorcze zestawienia sporządzone na podstawie dokumentów pierwotnych – dzisiaj powiedzielibyśmy źródłowych). Wskazane są na nich możliwe podziały tabliczek na sekcje służące do zapisów według różnych kryteriów czy kategorii, a także kierunek dokonywania zapisu oraz obracania tabliczek w celu dokonywania zapisu na drugiej stronie.

Każdy przychód do magazynu podlegał kontroli i ewidencji, bez względu na to, czy wynikał on z obowiązku, czy był dobrowolnym darem. Podobnie – każdy rozchód bez względu na to, czy był przeznaczony jako ofiara dla bogów, czy na potrzeby ludzi i bydła, na siew, czy też dla celów produkcyjnych w warsztatach rzemieślniczych. W przypadku rozchodów na cele gospodarcze uwzględniano także ubytki ziarna przy siewie w zależności od klasy gleby, a w przypadku np. wełny do przerobu w warsztatach tkackich ubytki produkcyjne.

Ze szczegółowych wykazów przychodów i rozchodów dóbr sporządzano zbiorcze wykazy miesięczne ze skróconym tekstem. Dodatkowo sporządzano także roczne sprawozdania. Jednorodne dokumenty dotyczące pewnego okresu przekazywano do archiwum, gdzie wkładano je do pojemnika (kosza trzcinowego lub garnka glinianego) z przymocowaną doń tabliczką (etykietą archiwizacyjną) informującą o treści i charakterze przechowywanych dokumentów⁸. Na etykietach tych wskazywano najczęściej typ dokumentu, rodzaj towaru lub transakcji, okres jakiego dotyczą, miejsce transakcji (Stępień 2006, 27).

⁷ Zajmowali się tym pisarze (w języku sumeryjskim *dub-sar*). Patrz Stępień (2006, 97). Słowa „pisarz”, „skryba” stosowano dla określenia sprawowanych funkcji lub zawodu. Pisarzy w kontekście tekstów zapisywanych na tabliczkach gospodarczych można wobec tego określić jako księgowych.

⁸ Archiwa te są podstawowym źródłem badań archeologicznych dotyczących cywilizacji starożytnych, w tym także dokumentujących działalność gospodarczą (rolną, hodowlaną, rzemieślniczą, handlową). Archiwista (*pisan-dub-ba*) mógł bez większego trudu odczytać zawartość koszy archiwalnych. Przykłady takich tabliczek-etykiet podaje M. Stępień. Były wśród nich etykiety na kosz z tabliczkami o ścięgnach i skórach; z inspekcji personelu króla, personelu *ensiego*, pasterzy i wolarzy, pracowników rezerwistów i pojedynczych ludzi zbiegłych – bez nadzorczy; z zagrody i obory bydła roboczego – kopie tabliczek *ensiego*; o wydatkach zbiorczych ponoszonych w ramach płatności podatkowych *bala*. Patrz: Stępień (2006, 27, 314–315).

Schemat 1. Format tabliczek glinianych służących do zapisów księgowych

Źródło: Englund (2004).

Etykiety archiwizacyjne są dowodem na kategoryzację tabliczek (dokumentów księgowych) stosowanych w Mezopotamii. Według Stępnia (2006, 28)

podstawą tej kategoryzacji było odpowiednie słowo kluczowe⁹. Można wyróżnić wśród nich:

- pokwitowania odbioru lub wydania towarów,
- pokwitowania dokonanej dostawy (mu-DU),
- zestawienia zbiorcze,
- rachunki o charakterze rozliczeniowym (bilanse),
- obrazujące nieuregulowane zobowiązania z poprzedniego okresu („resztę z poprzedniego rozliczenia”),
- potwierdzające „posiadane towary do dyspozycji” (aktywa),
- dokumentujące wydatki (pasywa),
- poświadczające okresowe spisy kontrolne (remanent),
- potwierdzające udzielenie towarów (zboża lub srebra) mających charakter pożyczek kapitałowych udzielanych na procent,
- dokumenty służące rozliczeniu pracy.

Tabliczki te rejestrują zapisy z punktu widzenia instytucji (świątyni, pałacu), co jest zrozumiałe, ale są także tabliczki rejestrujące zdarzenia z punktu widzenia podmiotów (osób) zewnętrznych (van de Mieroop 2004, 48). Ponadto tabliczki dokumentujące przyjęcie towarów wystawiane były w dwóch kopiach – niewykluczone, że nie były to identyczne kopie, lecz drugi egzemplarz dokumentujący daną transakcję z punktu widzenia drugiej osoby biorącej udział w transakcji¹⁰.

Odrębną grupę dokumentów, często związaną z działalnością o charakterze gospodarczym, stanowią dokumenty administracyjne o charakterze listów polecających (zalecających lub wręcz nakazujących określone działania) przesyłanych konkretnej osobie (urzędnikowi) przez ich zwierzchników. Inicjowały one często pewne zdarzenia handlowe (Stępień 2006, 29).

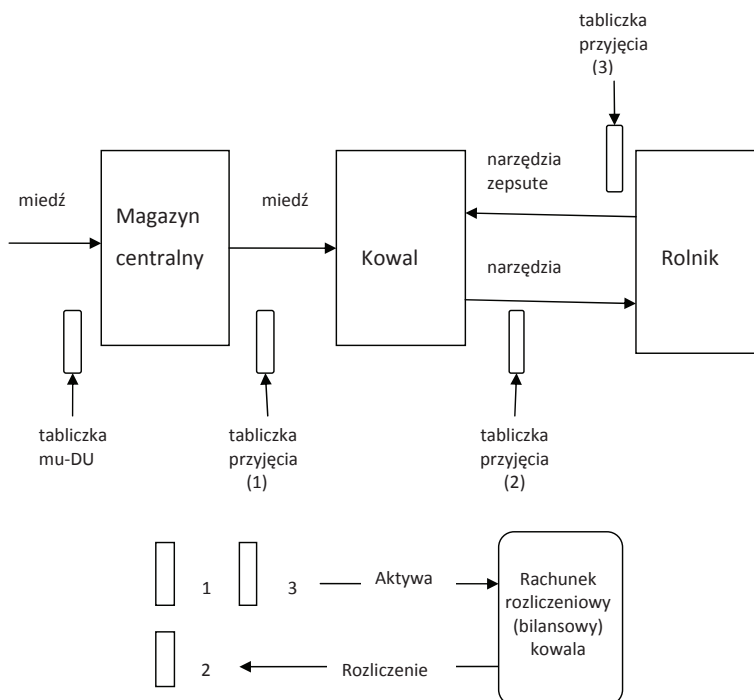
Schemat 2 obrazuje hipotetyczny przepływ surowca pomiędzy trzema podmiotami oraz ich ewidencję księgową. Mamy więc najpierw przyjęcie miedzi do centralnych magazynów świątynnych. Jest ono rejestrowane na tabliczkach

⁹ Słowa te spełniały funkcje dzisiaj występujących nazw dokumentów takich jak „Przyjęcie z zewnątrz – PZ”. „Wydanie na zewnątrz – WZ”, „Kasa wyda – Kw”, „Bilans”. Pozostaje do wyjaśnienia, czy rzeczywiście wówczas używano określeń „aktywa”, „pasywa”, „bilans”, czy badacze nie są pod wpływem pojęć współcześnie stosowanych.

¹⁰ Odczytanie zapisów z tabliczek glinianych winno być zawsze rozpatrywane w kontekście zdarzeń, czyli wiedzy, kto dokonywał zapisów i w jakim celu. Stwierdzenie typu „mu-DU” następujące po imieniu i nazwisku może bowiem oznaczać zarówno informację, że dana osoba „przekazała”, jak i że „otrzymała” dany produkt. Patrz: van de Mieroop (2004, 48), Stępień (2006, 28).

oznaczających przyjęcie (tabliczki mu-DU). Po czym następuje wydanie miedzi kowalowi do wytworzenia z niej narzędzi rolniczych – jest ono rejestrowane na innych tabliczkach glinianych, oznaczających pokwitowanie wydania z magazynu i przyjęcie miedzi przez kowala. Tabliczka ta pozostaje w magazynie centralnym, oznacza jednak zobowiązanie kowala wobec świątyni (magazynu centralnego). Realizacja tego zobowiązania ma nastąpić w postaci wytworzonych narzędzi. Kowal po wytworzeniu narzędzi przekazuje je do wykorzystania przez rolników, co potwierdza dokumentem oznaczającym, po pierwsze, wykonanie narzędzia, po drugie, jego przekazanie rolnikowi. Można przyjąć, że narzędzia, które uległy zniszczeniu podczas prac polowych, są zwracane do naprawy, co jest zapisane na kolejnej tabliczce. W ten sposób jest rejestrowane każde zdarzenie w ciągu roku. Na koniec roku wszystkie tabliczki przekazywane są do magazynu świątynnego, gdzie następuje ich zbiorcze zestawienie i rozliczenie (bilansowanie) (Steinkeller 2003, 39).

Schemat 2. Ewidencja księgową surowca (miedzi) wydanej z magazynu świątynnego i produktów z niego wytworzonych



Marc van de Mieroop (2004, 49) uważa, że największym wyzwaniem dla księgowych w Mezopotamii nie były pojedyncze zapisy transakcji, ale przeniesienie różnorodnych zapisów z pojedynczych tabliczek do tabliczek zawierających zapisy zbiorcze oraz rozliczeniowe (bilanse).

W przeciwieństwie do papirusu, stosowanego w okresach późniejszych, zapisy na tabliczkach glinianych stanowiły nie lada wyzwanie dla księgowych. Ze względu na to, że tabliczki takie szybko wysychały, należało dokonywać na nich zapisów jednorazowo, a nie w sposób narastający. Do raz zapisanej tabliczki nie można już było nic dopisać. Nie mogły więc one stanowić „dziennika” zawierającego chronologiczne zapisy. Nie mogły także stanowić zapisów podwójnych (debetowych i kredytowych) dla zdarzeń mających miejsce w różnym czasie. Podobnie – nie można było poprawić błędnego zapisu zauważonego już po wyschnięciu tabliczki (van de Mieroop 2004, 49–50). Stąd też zapisy zbiorcze mają charakter zapisów pojedynczych dokonywanych w określonym momencie.

Podstawowy układ tekstów rozliczeniowych (bilansów), mających charakter dokumentów księgowych informujących o rozchodach i przychodach dóbr pałacowych lub świątynnych, był następujący (Jursa 2002, 51; van de Mieroop 2004, 55–56):

1. DEBET (dobra powierzone przez świątynie, pałac),
od którego odejmuje się
2. KREDYT (dobra zwrócone świątyni, pałacowi lub wydane na inne wskazane cele),
co daje
3. SALDO: „deficyt” (*la i*), jeśli $(1) - (2) > 0$, lub „nadwyżkę” (*diri*), jeśli $(1) - (2) < 0$

Procedurę tę potwierdza poniższy tekst rozliczeniowy z umowy z pasterzami dotyczącej wypasu owiec (Jursa 2002, 51–52)¹¹:

Przedmiot (bilansu): owce, kapitał (tzn. pierwotne stado) i jagnięta z 5. roku Rim-Sina, które winny być przyprowadzone na strzyżę w 6. roku Rim-Sina;
od każdych 100 samic: 80 jagnięt (obu płci);
od każdych 100 owiec: odjąć 15 skór padłych zwierząt;
1 kg wełny od każdej owcy;

¹¹ Rozliczenie to musiało być sporządzone na podstawie „dokumentów źródłowych” potwierdzających przejęcie odpowiedzialności za bydło przeznaczone na wypas oraz wydanie ich na różne cele (mu-DU)

mając na uwadze wpływy i koszty, straty i deficyt, sporządzono ostateczną umowę na jeden rok z pasterzami Samum i Szamajatum (następującej treści):

owce-matki: 259

owce strzyżone po raz pierwszy: 79

barany: 559

barany strzyżone po raz pierwszy: 79

(razem) owce: kapitał i nowo narodzone: 976 [Stan wyjściowy]¹²

(owce, przyprowadzone na strzyżę:)

owce-matki: 222

owce strzyżone po raz pierwszy: 65

barany: 426

barany strzyżone po raz pierwszy: 50

(razem) owiec: 763¹³

ich wełna: [96]8 kg

[w tym 240 kg wełny wysokiej jakości]

średnio 1,02 kg wełny od owcy, nadwyżka: 52,46 kg

owieczki niestrzyżone: 12

baranki niestrzyżone: 17

(razem) owce: 792 ¹⁴[KREDYT 1: aktualna liczba]

10 baranów, 10 jagniąt na podróż do Al-Nur-Adad;

w dzień strzyży,

10 baranów, 5 jagniąt na dzień żniw,

pod pieczę Szamajatum i Ahu-tabuma;

10 baranów, 5 jagniąt dostarczonych na tucz w Larsie,

pod pieczę Erra-andulli;

20 starych baranów, dostarczonych na tucz do Larsy,

na dzień Wielkiego Świąta:

(razem) wydatki: 50 baranów¹⁵, 20 jagniąt¹⁶

straty: 114

ogółem: odjęto 184 sztuki jako wydatki i straty ¹⁷[KREDYT 2: owce potrącone]

Deficytu nie było [SALDO: 792 + 184 = 976]

¹² 259 + 79 + 559 + 79 = 976. Stan wyjściowy zawierał najprawdopodobniej oprócz dorosłych owiec także spodziewany przychówek młodych sztuk (strzyżonych po raz pierwszy). Ich wielkość ustalano na podstawie stosowanych wówczas „modeli przyrostu stada”. Był to sposób przenoszenia ryzyka słabszego przychówka z właściciela (świątyni) na hodowców (przedsiębiorców). Patrz na ten temat: M. Jursa (2002, 42–50).

¹³ 222 + 65 + 426 + 50 = 763.

¹⁴ 763 + 12 + 17 + 792.

¹⁵ 10 + 10 + 10 + 20 = 50.

¹⁶ 10 + 5 + 5 = 20.

¹⁷ 50 + 20 + 114 = 184.

[dalej następuje nowe rozliczenie z innymi pasterzami; tabliczka kończy się datą: 21 grudnia 6. rok Rim-Sina (ok. 1720 r. przed Chr.).]

Kapitałem tutaj jest stan wyjściowy stada (realnie przydzielone pasterzom owce oraz oczekiwany przychówek). Jest to zobowiązanie pasterzy wobec świątyni, oznaczone jako debet (winien). Z tego stada pasterze muszą się rozliczyć w następnym roku (przy strzyży owiec). Rozliczenie to obejmuje zwrot owiec (wraz z planowaną ilością wełny), wskazanie ewentualnych ubytków naturalnych (114 sztuk) oraz przeznaczonych na inne cele (np. na tucz). Z rozliczenia wynika, że nie było w tym przypadku deficytu. Gdyby taki wystąpił, stanowiłby zobowiązanie przy umowie na następny rok¹⁸.

Powyższe rozliczenie ma charakter rozliczenia w naturze. Z czasem jednak zobowiązanie wobec świątyni czy pałacu było wyceniane w srebrze. Było to spowodowane tym, że na przykład w czasach urodzaju spichrze i magazyny świątynne były zbyt małe, by pomieścić wszystkie dobra. W związku z tym część zobowiązań mogła być realizowana w postaci „waluty”, jaką było srebro. Wymóg ten spowodował rozwój handlu posiadanymi nadwyżkami. Poniżej mamy podobne rozliczenie do powyższego, tym razem z kupcem¹⁹:

Roczne rozliczenie z kupcem

(1) Debet	(ekwiwalent w srebrze)	
Niedobór z zeszłego roku	146 g	
Daktyle: 65750 litrów		1299 g
Wełna: 488 kg		900 g
Wełna: 600 kg		<u>1079 g</u>
(Razem [1]:)		3425 g
(2) Kredyt		
Miedź		-
Sól i minerały	-	
Przyprawy, aromaty		-
Złoto		-
(Razem [2]:)		<u>3306 g</u>
Saldo ([1]-[2])		119 g

¹⁸ Przykłady takich rozrachunków podaje W. W. Hallo (2004, 96–98), S. Carmona, M. Ezzamel (2007, 184–185).

¹⁹ Pochodzi ono z III okresu dynastii Ur (2018–1911 rok przed Chr.), Jursa (2002, 54, 14).

Tym razem wartość różnych towarów została przedstawiona za pomocą ekwiwalentu w srebrze, co oznacza, że towary te miały swoją cenę. Zauważmy, że rozliczenie to zaczyna się od wskazania deficytu z poprzedniego roku (146 gramów srebra). Z kolei saldo debetowe (końcowe – 119 gramów srebra) oznacza, że kupiec nie rozliczył się z powierzonych towarów. Będzie ono stanowiło niedobór w następnym roku. Wykazywanie w pierwszej pozycji niedoborów (zobowiązań) z poprzednich okresów jest regułą, która stosowana jest powszechnie w rozliczeniach z tamtego okresu. Zauważmy też, że kupiec otrzymał „na handel” towary miejscowe, a ma rozliczyć się z towarów, których brakuje w Mezopotamii. Zobowiązanie wobec tego spłaca towarami (lub ich ekwiwalentem srebrze) umieszczonymi w stronie kredytowej (Jursa 2002, 76–77). Aktywa kupca, którymi rozporządza, są więc jego zobowiązaniami wobec świątyni lub pałacu, bo to świątynia lub pałac jest ich właścicielem.

2. KSIĘGOWOŚĆ FABRYCZNA

Oprócz powyżej przedstawionych przykładów stosowania księgowości w hodowli bydła oraz księgowości handlowej mamy również dokumenty wykopaliskowe potwierdzające stosowanie księgowości fabrycznej. Poniżej opisane „procedury księgowe” dotyczą okresu 2025 lat przed Chr. i pochodzą z miasta Ur.

Ówczesna księgowość fabryczna obejmowała następujące części składowe odpowiadające procesowi wytwórczemu (E.M. 1994, 226–227):

- księgowość magazynową surowca wełnianego przeznaczonego do przerobu,
- księgowość przędzenia i tkania,
- księgowość foluszników.

2.1. Księgowość magazynowa

Księgowanie zapasów surowca wełnianego obejmowało trzy rodzaje zapisów:

- stan z poprzedniego roku,
- przychody wełny przeznaczonej do przerobu:
- z majątków świątynnych bądź pałacowych,
- od pasterzy i innych prywatnych osób (za opłatą).

Przechowywana wełna była ewidencjonowana według źródła jej pochodzenia oraz według rodzaju i jakości. Ponieważ w różnych miastach używano różnych systemów wag, powodowało to konieczność odpowiedniego przeliczania

na lokalne jednostki wagowe. Najpierw był wykazywany stan ujemny (np. spożewane, a nienadeszłe jeszcze dostawy), a później dostawy bieżące.

Niestety księgowania rozchodu ze składu wełny nie zostały dotąd odnalezione. Zapisy dokonywane na tablicach informują natomiast o wnoszeniu opłat wełną na cele kultu, przydziałach wełny na stypendia, a także na wypłatę wynagrodzeń dla osób zatrudnionych w magazynie. Można sądzić, że wydawanie wełny i lnu nadzorcom tkaczy jako materiału do przerobu było również rejestrowane (E.M. 1994, 226).

2.2. Księgowość przędzenia i tkania

Z magazynu surowcowego po oczyszczeniu wełnę przekazywano do przędzenia i tkania. Proces ten był bardzo pracochłonny i był wykonywany przez kobiety i dzieci. Wytworzenie tkaniny o wymiarach $4 \times 3,5$ m na jednym krośnie zajmowało trzem pracownikom od 7 do 16 dni. Cały proces produkcyjny wymagał zatrudnienia znacznej liczby „kadry zarządzającej”. Dyrektor tkalni miał od 11 do 15 nadzorców, z których każdy nadzorował pracę około 220 tkaczek i dzieci (E.M. 1994, 227).

Wyprodukowane tkaniny były przekazywane folusznikom do dalszego uszlachetnienia lub do magazynu, stanowiąc majątek tkalni. Tkaniny te stanowiły dla tkalni rozchód, a u foluszników przychód. Były to więc zapisy lustrzane i prowadzone w jednolitej jednostce wagowej. Księgowano ilość, jakość, a przede wszystkim wagę tkaniny (zapisywano nawet imię wagowego). Na bieżąco dokonywano zapisów dziennych. Następnie sporządzano zestawienia miesięcznych rozliczeń, które z kolei były podstawą do rocznego obrachunku (E.M. 1994, 227).

Tkaniny po uszlachetnieniu przenoszono do specjalnie przeznaczonych na ten cel magazynu, gdzie także były księgowane przydziały wydawane pracownikom. W ten sposób księgowania u tkaczy i foluszników były w danym okresie wzajemnie zgodne.

Kontrola procesu produkcyjnego obejmowała przede wszystkim kontrolę zużywanego surowca oraz czasu pracy. I tak na jednej z glinianych tabliczek odczytano, że wyprodukowany materiał ważył 3,99 i zużyto na to 6 jednostek surowej wełny; różnica wynikała z ubytków powstałych w toku procesów produkcyjnych. Z różnych zapisów wynika, że końcowa waga wyprodukowanego materiału wynosiła 57–68% zużytej surowej wełny, produkty uboczne 23–34% i ubytki 7,9–11,4% (E.M. 1994, 227).

Prowadzono także rachunek zużytego czasu pracy, w którym uwzględniano zmniejszenie liczby zatrudnionych tkaczek z powodu choroby lub śmierci, a zwiększenie z powodu nowo przyjętych pracownic²⁰.

2.3. Księgowość foluszników

Księgowość foluszników polegała na bilansowaniu w miesięcznych rozliczeniach przychodów i rozchodów tkaniny. Rozliczenia te miały charakter konta. Pierwszą pozycją po stronie Debet była pozostałość sukna wynikająca z rozliczenia ubiegłego roku, a więc było to saldo początkowe. Następnie rejestrowano dostawy sukna w bieżącym miesiącu od wymienianych imiennie nadzorców tkaczy. Po czym wszystkie pozycje, łącznie ze stanem początkowym, sumowano według rodzajów sukna i ilości (wagi). Po przeciwległej stronie znajdowały się pozycje dotyczące rozchodu, które także sumowano. „Wtedy następowało zbilansowanie, z którego wynikało saldo przenoszone do rozliczenia w następnym okresie” (E.M. 1994, 227).

Zestawienie takie, mające charakter dokumentów wtórnych, podpisywali: folusznik i pisarz jako kontroler.

Z opisywanych powyżej tabliczek glinianych nie wynika, czy mieliśmy w tym przypadku do czynienia z wyceną wytworzonego sukna. Przywoływane teksty świadczą o tym, że była to głównie „ewidencja ilościowa”, a nie wycena wartościowa, jak w przywoływanym wcześniej bilansie handlowym. „Dokumentacja” opisywanej księgowości fabrycznej była jednak o kilkadziesiąt lat wcześniejsza od przytoczonej – handlowej. Z drugiej jednak strony skrupulatna kontrola czasu pracy była związana z koniecznością wydawania zatrudnionym racji żywnościowych, co było swoistą „zapłatą za pracę”. Stąd już tylko krok do wyceny wartościowej produktów.

3. KSIĘGOWOŚĆ PODATKOWA BALA

Sumeryjskie słowo *bala* (pol. „rotacja, transfer”) ma wiele znaczeń, między innymi przepływ łódki między kanałami (transfer), ale także prebendarz czy obowiązek świadczenia pracy na rzecz administracji lokalnej (rotacja). Najbardziej znane jest jednak w kontekście transferu zobowiązań podatkowych

²⁰ Było to konieczne, ponieważ – jak już wcześniej wspominaliśmy – wszyscy pracownicy mieli zapewnione racje żywnościowe przez świątynię bądź pałac.

w systemie rotacyjnym. Z czasów sumeryjskich mamy także wiele dowodów księgowych dotyczących rotacyjnego systemu płatności podatkowych *bala* prowincji (świątynnych) na rzecz centrum (królestwa). Termin *bala* oznaczał zobowiązania zarządców prowincji (*ensiego*, namiestnika, gubernatora) wobec władz centralnych. Zobowiązania te były przez poszczególne prowincje regulowane rotacyjnie w wyznaczonym miesiącu i sprowadzały się do płacenia swoistej kontrybucji w postaci dóbr (zwierząt²¹, płodów rolnych i produktów, z których znany był dany region i miał ich w nadmiarze), świadczenia pracy przez prowincje do centralnych ośrodków gromadzenia i ich redystrybucji bądź bezpośrednio do potrzebujących prowincji. Był to typowy system redystrybucyjny, część *bala* bowiem pozostawała w danej prowincji. Czas płacenia *bala* był wyznaczany przez władze centralne i przypadał cyklicznie na kolejne prowincje (Stępień 2006, 82–83)²². Z księgowego punktu widzenia *bala* był przez te prowincje traktowany jako kapitał (debet), czyli zobowiązanie wobec władzy centralnej. Jego spłata (kredyt) polegała na ich przekazaniu.

[...] gdy w danym roku jakiś *ensi* zamknął swój rachunek *bala* deficytem, czyli więcej odebrał, np. zwierząt, niż mu przysługiwało w związku z wartością dostarczonych towarów i usług, to następny rok rozpoczynał od wyrównania deficytu, dostarczając zwiększone świadczenia (Sharlach 2004, 162, cytata za: M. Stępień 2006, 85).

Podobnie jak w pojedynczych transakcjach (mikroekonomicznych), tak i w tym przypadku mamy do czynienia z personifikacją zapisów księgowych. Zapisowi debetowemu nadajemy bowiem interpretację aktywów *ensiego* (rzeczywistych i planowanych – jak w przypadku prezentowanego rozliczenia hodowcy bydła) i jednocześnie zobowiązań wobec władzy centralnej²³.

²¹ Patrz rachunki rozliczeniowe zwierząt traktowanych jako podatek *bala* (Stępień 1996, 82–90).

²² Według P. Steinkellera (1987, 28–29, za: Stępień 2006, 83) system *bala* charakteryzowały trzy podstawowe cechy:

- *bala* to suma towarów i usług świadczonych przez prowincje zależna od ich wielkości i możliwości,
- wartość ogólna tych towarów i usług stanowiła dla tych prowincji rodzaj kapitału (aktywów) *bala*, w ramach którego mogła oczekiwać otrzymania potrzebnych jej towarów i usług,
- kontrybucje *bala* dostarczane były albo do centrów dystrybucyjnych, albo wprost do potrzebujących prowincji.

²³ M. Stępień (2006, 85) nazywa je po prostu *rachunkiem bala* konkretnych osób (namiestników prowincji). Uważa, że nie jest to wyłącznie zabieg księgowy, lecz rze-

Tabela 1. Rachunki rozliczeniowe *ensiego* z archiwum Ummu

Data	Udział <i>ensiego</i>
Š.36.ix	<ul style="list-style-type: none"> – rachunek rozliczeniowy błędów (długów) w Tummal – dostawcą drewna <i>ensi</i> Babilonu – dostawcą towaru [...] <i>ensi</i> Adab – dostawcą towaru [...] <i>ensi</i> Gudua – odbiorcą towaru [...] <i>ensi</i> Babilonu – towar [...] dla spiżarni <i>ensiego</i>
AS.1	aktywa (sag-nig,-ga-ra-kam) Ur-Šulpaē - giri ₃ Lukalla, mała część aktywów: <ul style="list-style-type: none"> – ryby różnych gatunków - giri₃ Ur-Suen rybak – 39 000 ryb różnych gatunków – giri₃ Ur-Baba, hodowca ryb – 11 talentów cebuli młodej – giri₃ Kaamu, ogrodnik – 20 litrów kleiku mlecznego (ga-še-a) i od <i>ensiego</i> (ki ensi₂-ta)
AS.3	rachunek rozliczeniowy Pada, kupca <ul style="list-style-type: none"> – w aktywach: <i>ensi</i> dostawcą części srebra
AS.3.i	rachunek rozliczeniowy Ur-Dumuzida, kupca: <ul style="list-style-type: none"> – w aktywach: <i>ensi</i> przekazuje (giri₃) wełnę sprzedaną za srebro (1 mina) – w pasywach: 11 šekli srebra na signum <i>ensiego</i>
AS.4	aktywa kupców: <ul style="list-style-type: none"> – <i>ensi</i> dostarczył 45 talentów wełny za 5 min srebra
AS.4	rachunek rozliczeniowy Saḡku, kupca: <ul style="list-style-type: none"> – w aktywach: <i>ensi</i> dostawcą całego srebra na aktywa = 5/6 miny 8 1/3 šekli srebra przekazanego przez (giri₃) – Lukalla, Luḡal-kuzu i samego <i>ensiego</i>
AS.4	rachunek rozliczeniowy Ur-Dumuzida, kupca <ul style="list-style-type: none"> – w aktywach: <i>ensi</i> dostawcą wełny sprzedanej – za srebro (ponad połowę całości aktywów)^{a)}

a) rachunek opiewa w aktywach na 6 5/6 miny 1 2/3szekla i 5 ziaren srebra, przy czym ze sprzedaży wełny dostarczonej przez *ensiego* uzyskano 3 5/6 miny 8 1/3 szekla i 20 ziaren srebra.

Źródło: Stępień M. (2006), 313.

Marek Stępień, przy okazji badań prozopograficznych obejmujących kilkadziesiąt tysięcy tekstów, zwraca uwagę na sprawę ważną z punktu widzenia księgowości, a mianowicie na prawdziwość niektórych cech tych tekstów, np. czy *ensi* był rzeczywiście odbiorcą (dostawcą), czy też raczej transakcje te były prowadzone w jego imieniu. Częstotliwość zapisów potwierdzających wielokrotne podobne, często drobne transakcje, które miały miejsce w krótkich odstępach czasu każe sugerować, że *ensi* osobiście ich nie dokonywał, a raczej czyniono to w jego imieniu i za jego zgodą (Stępień 2006, 342–343).

czywiste pojmowanie rozliczenia aktywów i pasywów na kontaktach *bala*. Pasywa wówczas występują jako wierzytelność.

■■■ WNIOSKI

Księgowość ułatwia poznanie różnych aspektów życia gospodarczego i społecznego Mezopotamii w okresie III–II tysiąclecia przed Chr. Tabliczki księgowe rejestrują przede wszystkim pojedyncze zdarzenia związane z przekazywaniem odpowiedzialności za posiadane dobra (aktywa). Wszystkie dobra, dopóki nie narodziła się własność prywatna, były własnością świątyni, pałacu – dzisiaj byśmy powiedzieli własnością państwową lub instytucji państwowych. Wydanie dóbr z magazynów świątynnych czy pałacowych oznaczało przejście za nie odpowiedzialności przez osobę pobierającą. Musiały być one zwrócone, po przetworzeniu.

Zapisy księgowe wymagały swoistej wyceny dóbr, polegającej przede wszystkim na ilościowej i jakościowej kwalifikacji poszczególnych rozchodów i przychodów dóbr z i do magazynów. Wycena ta podlegała ścisłej standaryzacji poprzez wycenę różnych dóbr w ekwiwalentnej jednostce, najpierw odpowiadającej miarom ziarna (1 gur), z czasem w jednostkach wagowych srebra (1 shekl).

Umiejętność liczenia i zapisywania była w owych czasach bardzo ceniona, dawała bowiem księgowym szczególnie status osób mających swego rodzaju kontrolę nad ludźmi, z których znakomita większość takiej umiejętności nie posiadała. Dokumenty księgowe te spełniały funkcję dowodową w kontaktach gospodarczych.

Odczytane gliniane tabliczki sumeryjskie z analizowanego okresu potwierdzają stosowanie w rozliczeniach z hodowcami bydła, z kupcami, z rzemieślnikami, z fabrykantami czy z podległymi prowincjami „budżetowych” rachunku rozliczeniowego według konstrukcji:

1. DEBET (dobra powierzone przez świątynie, pałac traktowane jako zobowiązanie),
minus
2. KREDYT (dobra zwrócone świątyni, pałacowi lub wydane na inne wskazane cele, traktowane jako realizacja zobowiązania),
co daje
3. SALDO: „deficyt”, jeśli $(1) - (2) > 0$, lub „nadwyżkę”, jeśli $(1) - (2) < 0$

Odpowiada to metodzie bilansowej służącej ustaleniu zobowiązania wobec świątyni (pałacu) w przypadku deficytu lub wygosparowanych nadwyżek (dochodu) na rzecz tychże.

■■■ LITERATURA

- Bielicki M. (1969), *Zapomniany świat Sumerów*, PIW, Warszawa.
- Carmona S., Ezzamel M. (2007), *Accounting and accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 20, no. 2, 177–209, <http://dx.doi.org/10.1108%2F09513570710740993>.
- Dobja M. (1996), *Postępowe idee rachunkowości w cywilizacji sumeryjskiej*, „Zeszyty Naukowe AE w Krakowie”, nr 467, 5–18.
- E.M. (1994), *Rachunkowość fabryki włókienniczej sprzed 4000 lat*, „Rachunkowość”, nr 5, 226–227 (tłumaczenie artykułu: *Das Rechnungswesen im vorbabylonischen Sumer Mesopotamiens vor viertausend Jahren, insbesondere die perfekte Fabrikbuchhaltung lines grossen Textilbetriebes*, „Die Wirtschaftsprüfung”, No. 14/1993).
- Englund R. K. (2004), *Proto-Cuneiform Account-Books and Journals*, [w:] *Creating Economic Order. Record-Keeping, Standardization, and the Development of Accounting in the Ancient Near East*, M. Hudson, C. Wunsch (eds.), CDL Press, Bethesda, Maryland, 23–46
- Hallo W. W. (2004), *Bookkeeping in the 21st Century BCE*, [w:] *Creating Economic Order. Record-Keeping, Standardization, and the Development of Accounting in the Ancient Near East*, M. Hudson, C. Wunsch (eds.), CDL Press, Bethesda, Maryland, 89–106
- Jursa M. (2002), *Prywatyzacja i zysk. Przedsiębiorcy a gospodarka instytucjonalna w Mezopotamii od 3 do 1 tysiąclecia przed Chr.*, Poznańskie Towarzystwo Przyjaciół Nauk, Poznań.
- Kodeks Hammurabiego*, tłum. Marek Stępień, <http://www.zrodla.historyczne.prv.pl/> (dostęp: 21.12. 2012).
- Kurek B. (2004), *Rachunkowość jako stymulator rozwoju kultury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 24 (80), 38–59.
- Mieroop M. van de (2004), *Accounting in Early Mesopotamia: Some Remarks*, [w:] *Creating Economic Order. Record-Keeping, Standardization, and the Development of Accounting in the Ancient Near East*, M. Hudson, C. Wunsch (eds.), CDL Press, Bethesda, Maryland, 47–64
- Mieroop M. van de (2012), *Ukryta historia w tekstach klinowych*, Wyd. Agade, Warszawa.
- Saggs H. W. G. (1973), *Wielkość i upadek Babilonu*, PIW, Warszawa.
- Schmandt-Besserat D. (2007), *Jak powstało pismo*, Wyd. Agade, Warszawa.
- Sharlach T. M. (2004), *Provincial Taxation and the Ur III State*, "Cuneiform Monographs", 26, Leiden–Boston.
- Steinkeller P. (2003), *Archival Practices at Babylonia in the Third Millennium*, [w:] *Ancient Archives and Archival Traditions. Concept of Record-Keeping in the Ancient World*, M. Brosius (ed.), Oxford University Press, New York, 37–58
- Steinkeller P. (1987), *The Administrative and Economic Organization of the Ur III State: The Core and the Periphery*, [w:] *The Organization of Power: Aspect and Bureaucracy*

in the Ancient Near East, R. D. Biggs, Mc G. Gibson (eds.), "Studies in Ancient Oriental Civilization", 46, Chicago, 19–47

Stępień M. (1996), *Animal Husbandry in the Ancient Near East. A Prosopographic Study of Third-Millennium Umma*, CDL Press, Bethesda, Maryland.

Stępień M. (2006), *Ensi w czasach III dynastii Ur: aspekty ekonomiczne i administracyjne pozycji namiestnika prowincji w świetle archiwum z Ummy*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.

