

〈研究ノート〉

レトリカル・アカウンティングの原型
—複式簿記会計のレトリック—

酒 卷 政 章

「書記言語の文化的影響は容易に見過ごされやすい。われわれの多くはそれを当然のこととみなしている。それについて考える場合でも、それが文明を形成する重要な要素としてよりも文化を表現し記録する手段として考えがちである。同様の誤解は会計にもよく見受けられる。近代営利企業の複雑さが最善の会計方法の利用を奨励すると説くことはまことに結構である。しかし一歩進めて、会計の発達近代企業の成長に決定的な要素であったと主張すべきである。会計技術の発達がなければ、営利企業は現在のような規模にはならなかったであろう。」(DR Scott, *Theory of Accounts*, 1925, pp.3-4)

I 会計の政治化とレトリック

現代のレトリック論について菅野盾樹は次のように述べている。「二十世紀の正当的な言語論が置きざりにしてきたレトリックは、実は、ヨーロッパの知の伝統においては、すでに古代において重い主題をなしていた。そしてようやく二十世紀も半ばを過ぎた頃、とりわけ七十年代以降、レトリックは、さまざまな研究領域から旺盛なアプローチがなされるテーマとなっている。」(菅野 2007, ii -iii 頁) こうした学際的な知の背景のもと、近年、会計学の世界でも「レトリック」への関心が高まっている。もっとも我々の分野で「レトリック」が言及される文脈は重層的である。

では、なぜレトリックなのか。レトリックとは何か。ここでは本稿の問題意識の概略をつかむためにレトリックについて二つの論点を取り上げてみよう。まずは、アリストテレスの定義である。「弁論術とは、どんな問題でもそのそれぞれについて可能な説得の方法を見つけ出す能力である。」これを受けて『レトリック辞典』を著した野内良三は次のようにいう(野内 1998, 329 頁)。「レトリックとは言説によって人を説得する術である。」さらに、わが国のレトリック研究の第一人者であった佐藤信夫によれば、「かつて、レトリックと呼ばれる一つ

の技術体系があった」とし、それは「ことばによって説得する技術および魅力的なことばを生み出す技法の体系」であった(佐藤 1981, 2 頁)。

さらにもう一点は、ことばによる説得の仕方(appeals: 訴え方)には三つの方法があるということである(野内 1998, 332-33 頁)。

① ログスによる(論理的説明によるもので、説得推論[弁論的推論]と例証[弁論的帰納]の方法がある)

② エートスによる(語り手の品性・人柄によるもの)

③ パトスによる(聴衆の感情・情念に訴えるもの)

要するに、レトリックとは、話し手や書き手が、自らの主張を、ことば(話し言葉や書き言葉)によって正当化し、聴衆(聴き手あるいは読み手)を説得する方法・技術だというのである。その際、論証や論拠のみならず、語り手・書き手のエートスや聴衆の感情への訴えも「説得の効果」を左右する。ロラン・バルトはこうしたレトリックの本質を『旧修辞学』の冒頭で次のように喝破している。「紀元前五世紀から一九世紀まで西ヨーロッパに君臨したあのメタ言語(その対象は《言述》であった)」と(バルト 2005, 6 頁)。

こうしたメタ言語としてのレトリックが「会計の世界」でも意識的、顕在的に言及され、用いられているという現状は、会計的言説に、かつてのそれ以上に、議論の不一致、対立が顕在化し、それぞれの議論に「正当性」や「説得力」が強く求められていることの証左であろう。かかる現象は会計学の世界では一部の論者によって「会計の政治化」として特徴づけられてきた。以下では、「会計の政治化」という視角より会計的言説におけるレトリックの文脈を整理して、本稿の課題を明らかにしよう。

Previts & Merino は、15 世紀から現代にいたるアメリカ会計史を 8 つに区分し、1967 年以降を「政治会計の時代」と性格づけた。こうした時代の特徴について次のように述べている。「変化したものは、会計人の取り組む問題の性質ではなく、会計人の問題への対応の仕方と会計職業団体の中身である」(Previts & Merino 1979, p.329; 大野他訳 1983, 353 頁)。

では、何がどう変わったのか。「会計の政治化」についてはおよそ三つの文脈で考えることができよう(酒巻 1999, 189-91 頁)。

(A) 会計基準設定の政治化 (politics of accounting standards setting)

(B) 会計研究の政治化 (politicization of accounting research)

(C) 会計の政治性 (the position of accounting as a political prisoner)

「会計基準設定の政治化」とは、1960 年代後半以降の米国における会計基準設定現象をさして用いられた言葉で、この時期に会計基準の設定問題が「単なる技術の問題としてではな

く一つの政治的プロセス」と捉えられるようになった。その意味はこうである。それまでは会計人の領分といってもよかった会計基準設定という世界に会計人以外のさまざまな機関・団体・個人が参入することとなった。そのための受け皿として基準設定組織が設けられ、特定の会計基準の設定には「会計基準の正当化」そして「参加者の説得・合意」が不可欠となった（Hopwood 1988, p.562）。FASB 以前には会計基準の設定は会計専門職業人によって構成される集団・組織でなされてきた。ある意味で、そこには議論参加者の間に基準設定に関わる暗黙の前提・合意があったのである。

さて、こうした会計基準設定をめぐる変化は会計研究の世界にも大きなインパクトを及ぼすこととなった。一つは、Hopwood が評価研究（evaluative research）と呼ぶものの興隆である。簡単に言えば、会計基準設定機関の設定した特定の会計基準の妥当性・正当性を、その経済的帰結（economic consequences）という観点より経験的、実証的に正当化しようとする研究である。Hopwood は、会計基準設定の政治化という現実を踏まえた上で、こうした研究を積極的に支持する一方で、次のような的を射た評価を下している。すなわち、かかる研究は、会計基準制定のための既存の制度を認め、同時に、会計の役割についてのある一つの立場を受け入れた上で、会計政策決定（accounting policy making）という領域での会計研究の可能性を示唆するものである、と（Hopwood 1983, pp.169-70）。つまり、こうした研究の成果は（A）の会計基準の設定における議論の論拠、そこへの参加者の説得に決定的な役割を果たすのである。

さらにもう一つの顕著な研究動向として挙げられるのが米国の FASB の「概念フレームワーク」の作成に代表される研究領域である。そこでは、会計基準を導出するための基礎概念の構築、すなわち、会計基準導出のためのいわば「一般に認められた会計理論」の展開が試みられている。付言すれば、（A）で求められる会計基準を正当化する議論方法や論拠（argumentation）の定立と解することができる。評価研究における課題や問題の提示とも位置づけることができよう。

ところでこうした会計研究が「現にそうでない会計」すなわち「あるべき会計」を構想するのに対して、「現にある会計」を見つめようとする会計研究もある。会計への政治経済学的アプローチとも呼ばれることもあるかかる研究には、「会計とはある特定の社会的、政治的文脈のなかでの一つの立ち現れである」とする基本認識がある（Cooper & Sherer 1984, p.208）。留意すべきは、会計という行為それ自体が本来的に政治的だ、ということである。

こうした「現にある会計の政治性」を問題にする場合にも二つのアプローチが考えられる。一つは、「個々の企業の会計実践の政治性」を問う、という問題。もう一つは「会計という書

記言語そのものの政治性」を問題にするというアプローチである。本稿は、現代に続く複式簿記会計原理を「発見した」とされるパチョーリ論文を「会計とレトリック」という視点から解説し、複式簿記会計のレトリカルな側面を明らかにすることを課題とした James Aho の所論を検討する（Aho 1985；Aho 2005）。すなわち、会計という書記言語それ自体が合理的思考の産物などではなく、「何かを正当化」し「誰かを説得する」ために「巧みに構想された技術」であった、ということを論証しようとするものである。

それは、冒頭の Scott の引用にあるように、文化・社会・経済的文脈のなかでの「立ち現れ」である。こうした作業を通して現代の会計基準設定をめぐる議論の在り方にレトリカルな視点を導入することにより、何らかの示唆を得ることができるのではないか。次節では、伝統レトリックの全体像を紹介し、パチョーリの複式簿記会計論分析の予備作業、基礎概念の提示を行う。

Ⅱ 伝統レトリックの体系 — パチョーリ・テキスト解読のために —

(1) パチョーリ・テキストのレトリカルな文脈

本稿で対象とするパチョーリ（Fra Luca Pacioli）のテキストとは次のものをさす。すなわち、1494年にヴェネチアで出版された "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" である。わが国では『算術・幾何・比及び比例全書』『算術大全』あるいは『スムマ』等と訳されている。本書の構成について片岡泰彦の紹介は次のようになっている（片岡 2012, 49 頁）。

「308 フォーリオ、615 頁に及ぶ大冊である。内容は、序文と目次の後、2 部に分かれており、1 部はさらに 9 編に分類されている。1 編から 7 編が算術であり、8 編が代数、9 編が「興味ある商業上の問題」である。9 編は 12 の論文から構成され、その第 11 番目の論文「計算と記録」こそが「パチョーリ簿記論」と呼ばれているものである。第 2 部は幾何に関する論文である。」

これに対して科学史家の山本義隆による説明は微妙に異なっている（山本 2007, 343 頁）。

「『算術大全』は、第一巻、算術と代数、第二巻、商業実務へのその応用、第三巻、簿記、第四巻、貨幣と度量衡、第五巻、幾何学の理論と応用よりなる。」

いずれにしても、代数・幾何といった数学書のなかの一論文として複式簿記法が取り上げられているのである。興味深いのは本書の数学史上の評価について山本の引用する『科学者伝記辞典』の次の解説である（山本 2007, 339 頁）。

「パチョーリは数学にたいしてオリジナルな寄与をなさなかったけれども、しかし俗語で

書かれた彼の『算術大全』は彼の同国人、とりわけラテン語を学ばなかった人たちにたいして数学にかんする現存する知識の百科事典を提供し、その人たちが一六世紀の代数学の発展に貢献しうるようにした。」

山本によれば数学における代数学の発展は16世紀以降である。当時の数学教授とは算術教師であり、生徒のほとんどは商人やその師弟であった、という。パチョーリの『算術大全』も、読者として想定された商人やその師弟に向けて、「商業算術」のテキストとして印刷、出版されたものである。こうした商業算術のテキストの中の一論文で「複式簿記」が取り上げられたということは、本稿の問題意識（「レトリックとしての会計」）にとっても興味深い。

パチョーリという人物には幾つかの顔があった（片岡1988, 5章）。一つは大学の数学教授である。また、キリスト教フランチェスコ修道会の修道士であること。そして、何よりもAhoが強調するのは当時の知識人としてラテン語の読み書きに習熟した「優れたレトリシャン」であった、という一面である。社会学者のCarruthers & Espelandは、われわれの対象とする「複式簿記」に関する論文（以下、「パチョーリ論文」という）について「論文のレトリカルな検討課題」を次のように述べている（Carruthers & Espeland 1991, pp.37-38）。

- ① パチョーリは、読者に対して、帳簿を付ける「その方法」の効用を確信させることを試みた。
- ② 効用とは懐疑論者に対して次のことを説得することである。一般的には、商業活動というものの正当性を、そして、個別的には個々の営利事業の誠実性を。
- ③ パチョーリの方法に従えば、会計帳簿は、説得力ある論拠（議論）として構築される。つまり、「世界初の会計に関する論文」とは、数学者であるパチョーリが、神に仕える修道士としての立場から、自らの提案する方法で会計帳簿を付けることの意味をテキストの読者に、さらには、「会計帳簿の読者」に示そうとしたものである。

会計学者のThompsonは「会計とレトリック」というテーマでパチョーリを取り上げ、パチョーリ論文の「会計学上の意義」として次の点をあげている（Thompson 1991, p.588）。

- ① この主題について書かれた世界で初めてのものである。ただし、パチョーリ自身が述べているように、それは彼が「発明」したものではない。
- ② 世界で初めて印刷されたテキストである。
- ③ ラテン語ではなく、口語体のイタリア語が用いられている。そして、文体は問答式ではなく、文章体で書かれている。

ここで「発明」ではなく「発見」だというのはこういうことである。すなわち、レトリックにおける「発見（Inventio）」についてロラン・バルトは次のように述べる（バルト

2005, 83-85 頁)。「優れた手腕で、素材の上に、論証形式の網をかぶせると、卓越した弁論の内容を確実に取り出すことができる。」「それは発明というよりも発見を指している。」つまり、「すべてはすでに存在していて、ただそれを発見すればいいのだ。それは、《創造的》というより、《抽出的》な概念なのである。」これに倣えば、パチョーリ論文にみられる「複式簿記」とは、当時すでに存在していた商人の記帳実践(つまり素材)を「論証形式の網」を用いて「抽出」したものである。Thompson は、「実践からの抽出」にさいして「秩序づけられ、かつ、ルールに支配された統一性が工夫され、方法論的正確さと細部への配慮に注意が払われている」という(Thompson 1991, p.593)。そして、Aho はそれが「レトリカル・ディスコースの産物」だというのである(Aho 1985, p.22)。

以下では、複式簿記会計のレトリカルな性格を明らかにするために「伝統レトリックの体系」について解説する。次節でのパチョーリ・テキストを、さらには「会計のレトリカルな性格」について理解するための予備作業である。

(2) 伝統レトリックの体系

ここでは、「(言述を対象とする)メタ言語」としての伝統レトリックの体系について佐藤信夫とロラン・バルトに依りながら概説する。複式簿記という書記言語について論じたパチョーリの「複式簿記会計論」を解説するためには不可欠の作業と考えてのことである。

佐藤は伝統レトリックについて次のように述べている(佐藤 1981, 2 頁)。

「古代から近代まで、それはつねに、きわめて組織的に構成された理論システムとしてヨーロッパに継承されてきた。もちろんさまざまな変種はあったけれど、本質的にまことに驚くべき一貫性をたもちつづけた一個の技術学であった。その基本的な考え方の枠組みが決定的にくつがえされるということもなく、おもだった用語法までふくめて、一つの技術システムが二千年以上にわたって相続されつづけたという事実は、ほかの諸「学」のばあいにくらべて、じっさい驚嘆にあたいするだろう。」

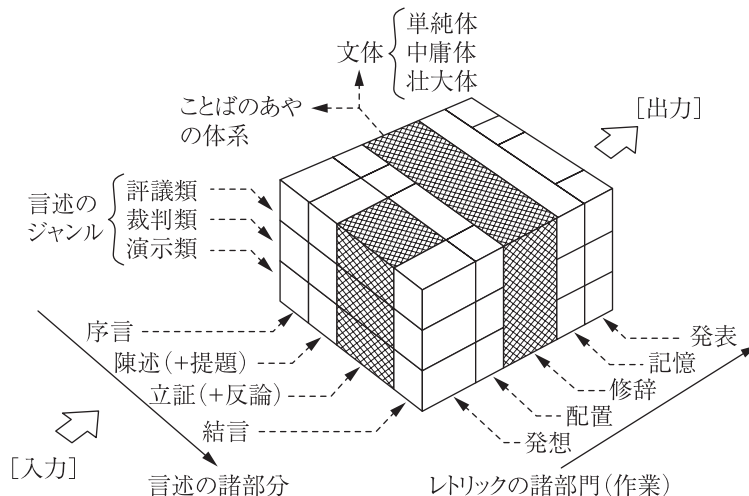
こうしたレトリックについてはバルトが「紀元前五世紀から一九世紀まで西ヨーロッパに君臨したあのメタ言語」と規定していることは前述した。メタ言語の対象言語として「言述」と訳されている「ディスクール」とは、「演説」とか「スピーチ」「言論」などを含む広い概念で、口頭であれ文章であれ「あるまとまり」をもった言葉の集まり、をいう(野内 1998, 329 頁)。つまり、音や語や文というレベルでなく、文より大規模なレベルの言語表現のことである。我々の分野でたとえれば、一つ一つの取引の仕訳や勘定科目の選択、さらには測定値の決定、そして財務諸表の作成・表示といった個々の記録・計算・報告をいうので

なく、帳簿体系全体、会計システム全体をいうのである。つまり、パチョーリ論文の扱ったのはこうした会計システム全体であり、まさに「レトリックとしてのメタ理論」として捉えることができよう。

佐藤が「伝統レトリックの体系」の平均的モデルとして掲げる【図1】に基づいてレトリックの基礎概念を解説する。これは、古代ギリシア・ローマから19世紀末の教科書類にいたるテキストに見られる「一貫した基本的構図」を示したもの、という（佐藤1981, 9頁）。「これは、第一次近似モデルであり、どの特定の理論とも完全に一致してはいないが、かわりに、基本構造を変えずに必要な手直しだけをほどこせば、ほとんどの理論体系をも説明する……というつもりのものである。」本図をもとに「レトリックの体系」について概観してみよう。パチョーリ論文を読み解くフレームワークである。

本図の特徴は伝統レトリックの体系を三次元、三つの分類系として捉えている点にある。それぞれの次元を、佐々木の解説も参照して、整理すれば以下の通りである（佐藤1981, 8-14頁；佐々木2006, 714-19頁）。

【図1】 《レトリックの体系》の平均的モデル



(A) レトリックの諸部門

「技術の諸部門」「弁論家の仕事の諸部門」とも呼ばれる部門で、弁論（文章作成）の制作過程を時間順に五つの段階に分割したものである。

- ① 発想（ラテン語の *Inventio*：構想・発見とも訳される：以下同じ）

ある問題が与えられたら、その問題をめぐって、人の心を動かすのに効果のあがるような「材料や論証の方向」を探し出す技術部門。「いうべきことを見出す」「思想の発見」とされるもので、主題に潜在する思想展開の可能性を取り出すことで、中心は「主題が含む問題点を確定し、それに適した論証を見つけ出すことにある。」（佐々木 2006, 716 頁）

② 配置（Dispositio；配列）

発想によって見いだされた内容（つまり、材料や論証の方向）を言述の目的にかなうようにしかなるべき順序に配列する技術部門。配列の段階で、発想の内容に再検討が加えられることもある。

③ 修辞（Elocutio；表現）

先行する二つの段階で発見、配列された思想内容に、言葉の装飾、文彩を加えること、あるいは、効果的な言語表現を与えて作文する技術部門。言述の形態そのものはこの段階で完成することとなる。

④ 記憶（Memoria）と⑤ 発表（Actio）の二部門は、「それが言述の作成そのものではない」という理由により、さらには、口頭弁論よりは書かれる文章が重要になるにつれてレトリックの技術部門からは脱落していくこととなる。本稿でも帳簿という文書を対象としているので以下の説明では割愛する。

(B) 言述の諸部分

技術の諸部門とは全く性格のちがう分類系であり、技術によって産出される言述の諸部分である。時間的延長を持つものとしての言述を区切ったものである。

① 序言（Exordium；序論）

聴き手に主題を知らせ、注目と好意を喚起する部分。

② 陳述（Narratio；叙述）

主張を提示する部分。簡潔さと明瞭さが要求される。

③ 立証（Probatio；証明）

自分の主張を証明する部分。相手の主張の論駁も含まれる。

④ 結言（Peroratio；結尾・結論）

締めくくりの部分で、列举、強調、感動の三つからなる。

以上が「言述の諸部分」の四区分である。こうした言述（あるいは文章）の部分の数はもっとも古い三区分（序言・論証・結尾）から六区分制、七区分制へと次第に増えていったという。後述するように、Aho はパチョーリ論文の解釈にさいして陳述・立証をひとまとめにして全体を三区分としている。いずれにしても、「レトリックは、こういう首尾のとのつ

た言述を、発想し、配置し、修辭し、記憶し、発表する技術であった。」（佐藤 1981, 11 頁）

（C）言述のジャンル

「伝統レトリック」のモデルに示されている第三の分類系は「言述のジャンル」に係わるものである。「事案の種類」「レトリックの種類」「素材の諸部分」「弁論術の素材」などとも呼ばれるもので、言述をそれが使用される場や目的によって分類したもので、佐藤のモデルでは古くから存在する三種類の弁論に分けられている。例えば、「裁判類」については次のような説明がなされている。

「過去に行われた事柄が好ましいことであったか好ましくないことであったかについて論議するジャンル。典型的な形は法廷での言述である。」（佐藤 1981, 11 頁）

「過去の事実に関して法廷で行われる裁判で検察側、弁護側が用いるもの。問題となる価値は正義である。伝統レトリックにおける中心的ジャンルである。」（佐々木 2006, 718 頁）

以上が伝統レトリックの平均的モデルである。佐藤はレトリックの体系を「言述産出装置」と喩えて次のように解説する（佐藤 1981, 13 頁）。

「ともかくレトリック装置としては、始めに与えられたある主題が、どのようなジャンルに属しているかに応じて選別され、また、たいていの言述は序言から結言へという構成によって組み立てられていたから、その各部分ごとに《発想》の処理をほどこされ、次に《配置》段階に送られる……というぐあいに作業が進む。インプットされた素材は、さながら道中双六のます目を進むように（その順路はある程度自由だが）数十の小部屋を次々と経過しつつ加工される……という原理なのだ。」

本稿の文脈で言えば、パチョーリは、こうした「言述産出装置」に倣って、当時商人の間で行われていた帳簿作成実務を「複式簿記システム」として体系化した、ということになるのか。

最後に佐藤のいう「ます目」について確認しておきたい。モデル図で格子縞で強調してある部分である。この部分は装置全体のうちでももっとも密度の高い、内部的にさらにこまかい分類体系をたっぷり含む部分であった。一つは修辭部門全体である。この部分については佐藤は次のように説明する（佐藤 1981, 13 頁）。

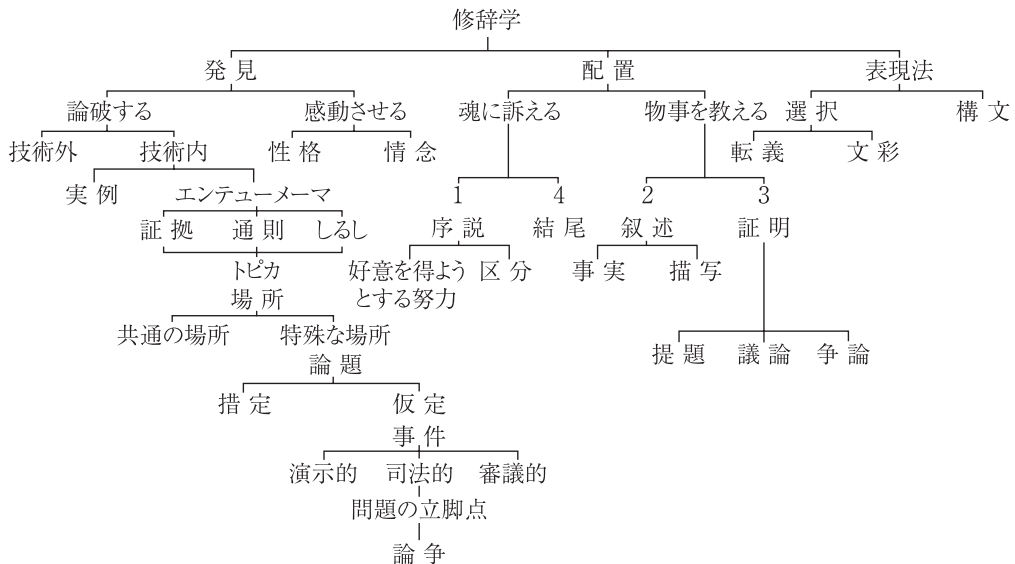
「ここにはほかの小部屋と共通する区分けはない。かわりに、この部門独自のまことに木目のこまかい《ことばのあや》の細目組織が内蔵され、……近世以降多くなる「レトリックすなわち修辭」という縮約されたかたちの体系においては、特にこの部門のみが拡張されて、その内部には数えきれぬほどの《ばあい》のネットワークが蜂の巣顔負けに編成される。」

この「修辞部門」については、パチョーリ論文の元帳の表現論で改めて言及する。

もう一つは発想部門のうちの「立証」部分である。「この部屋の内部には、古来のトピカ（トポス論）という、レトリックのなかでもとりわけ大型の仕掛けが組み込まれており、さらにエートス対パトスの理論もまたこの部位に深く係わってくる。」

ここではパチョーリ論文の「構想論」の立証部分、そして、「配列論」の陳述・立証部分、とりわけて複式簿記という文書作成法の最大の特長ともいえる「陳述・立証」部分を説明するさいに取り上げるロラン・バルトのレトリックのモデル図である「修辞学の木」を以下に掲げておく（バルト 2005, 付録Ⅱ）。このモデルでは佐藤のモデルで格子縞となっている「立証」部分の「ロゴスによる説得のための論証の技術」について詳しい分類が示されている。

【図2】 ロラン・バルトの「修辞学の木」



Ⅲ 複式簿記会計のレトリック

本節では、Aho のいう「レトリカル・ディスコースの産物としての複式簿記」、すなわち、パチョーリ論文の複式簿記論について検討する。以下では、前節での伝統レトリックのモデルによりながら、Aho のパチョーリ解釈をより徹底してみたい。論を進めるに当たり、次の点を確認しておこう。社会学者である Aho の研究は、ヨーロッパ中世における「書簡・文章作成方法の研究」として評価されていた（O'Toole2006, pp.540-42）。つまり、これまで簿記

史・会計史研究で扱われるパチョーリ評価の仕方、語り方、つまり近現代の複式簿記会計を到達点と見て、パチョーリ論文を解釈するという視点、とは異質のものである。本稿の意図するところはこうである。パチョーリ論文によって構想された現代にまで続く複式簿記会計のレトリカルな性格を明らかにすること。それによって、現代の会計のレトリカルな側面の「再発見」を図ること。そうした作業を通して「会計基準設定をめぐる議論の仕方やその意味」、そのための「研究の在り方」にながしかの示唆を得ること、である。

(1) レトリックとしての複式簿記 — 与えられた問題とは何か —

まずはパチョーリ論文の第1章に注目したい。パチョーリは「論文全体を二つの部分に分ける」と述べている。すなわち "Inventio" と "Propositio" である。英語訳ではそれぞれ "the Inventory"、"the Proposition" とされ、わが国のパチョーリ研究では前者は「財産目録」、後者は「整理」「会計処理」「編成」などの訳語が当てられている（片岡 1988, 175 頁；田中 1975, 59 頁；岸 1988, 38 頁）。それぞれパチョーリの帳簿システム全体を考慮しての簿記・会計史研究としては妥当な訳ではあるが、本稿では伝統レトリック用語の日本語訳を用いて「構想または発見」と「配置または配列」という言葉を当てることにする。レトリックという技術体系の最終的な産物、つまり言述の「表現 (Elocutio)」については、パチョーリ論文にその用語自体の使用は認められない。しかし、「表現」とは、「構想」し、その内容をどう「配置」するかが検討された結果としての「帳簿の書き表し方」という形でパチョーリ論文の主要テーマであったことは後述するように明らかである。もっとも簿記・会計史家の間ではほとんど注目されることはなかったが。

さて、伝統レトリック論で「構想」とは「ある問題が与えられたら、その問題をめぐって、人の心を動かすのに効果があがるような材料や論証の方向を探し出す技術部門」であった。では、「複式簿記」に与えられた問題とは何だったのか。ここでは、パチョーリ論文から「与えられた問題」を探してみよう。前節のレトリック・モデルでいえば言述のジャンルとして分類される問題である。

商業帳簿という文書の書き手が商人であることは自明であろう。では、商人にとっての「問題」とは何か。パチョーリは、商人がその事業を首尾よく営むために必要な三つの事柄について言及する（片岡 1988, 174-75 頁）。

- ① 事業活動に大切なものは現金、資金、経済力である。いや、それ以上に大切なものは「商人の信用」であり、誠実性である。すべての人はカトリックの信仰によって救われる。この信仰なくしては神の御旨にかなうことはできない。
- ② 善良な会計士と敏腕な計算係である。このためには「書記能力 (literacy)」と「計算能

力（numeracy）」を身につけることが必要である。

③ 本論文で解説する複式簿記法である。

要するに、中世キリスト教世界において強い懐疑のもとにあった商業活動に携わる商人が自己の誠実性を正当化するために必要な書記能力がパチョーリ論文で解説される複式簿記法であり、それを理解・習得するための（パチョーリの著書で展開された）計算能力だ、というわけである。複式簿記に与えられたこうした問題の重要性については Aho が論文の冒頭で引用する 1638 年の著書での Robert Colinson の文章が見事に語っている（Aho 1985, p.21）。

「商人にとってその仕事を首尾よく続けていくにあたり、複式簿記は彼の商取引の世界を満足のいくものにしてくれる。そして、商取引の世界での彼の純潔さと誠実さについての公正かつ最良の弁明となる。また、すべての彼の友人や有志の満足に資するし、悪意ある、彼を貶めようとする敵対者への論駁や沈黙にも役立つ。さらにまた、債権者とのこの上なく好ましい和解に至るのにも大いに役立つのである。他方で、複式簿記に無知な商人は、非難され、自身への非難が不当であることを証明するに際して、むき出しのことば以外には為す術が無いこととなる。」

（Robert Colinson, *Idea Rationaria, or the Perfect Accomptant*, 1638, p.1）

では、商業活動の正当性、さらには、一商人が自らの誠実性を説得する、そして、第三者がそれによって「正当性・誠実性」を説得されると主張する論拠は「複式簿記」のどこにあるのだろうか。

Aho は、中世ルネッサンス期に文章作成法（artes dictandi）に大きな影響を及ぼしたとされるキケロを参照してレトリックにおける説得のための三種の方法（kinds of arguments）を挙げる（Aho 1985, p.24）。繰り返しになるが、以下の説明のためにもう一度掲げておく。

- ① 倫理的訴え（ethical appeals）；技術的にはエトス（ethos）として知られていた。ここでは、書き手は、聴衆を書き手自身の性格によって説得しようとした。
- ② 情動的訴え（emotional appeals）；パトス（pathos）と呼ばれ、書き手は、聴衆の感情に訴えて説得を試みた。
- ③ 合理的訴え（rational appeals）；ロゴス（logos）と呼ばれ、理由と根拠を提示する論証能力に訴え、帰納的、演繹的論理の基準に従う。

キケロは、こうした三つの訴えを勘案し、準備するプロセスを「構想・発見（inventio）」と呼んだ。そして、「訴える内容」が発見されれば次にその訴えをアレンジする必要がある。これが「配置・配列（dispositio）」である。最後に、発見され、配列された素材を巧みに提示する問題がある。これが「表出・表現（elocutio）」である。

パチョーリは、こうしたキケロ流のレトリックに則って複式簿記を「発見した」というのが Aho の主張である。つまり、当時のヴェネチアで商人の間に普及していた帳簿記入の実務を「レトリックの体系」によって体系づけたというのである。

以下、Aho に従いつつ複式簿記会計の構想論、配列論、表現論として、パチョーリ論文の複式簿記会計論を解釈してみよう。「書記言語としての会計」を解釈する枠組みでもある。

（2）複式簿記会計の構想論

Aho も指摘するように書記言語としての複式簿記を考える場合、行為のプロセスとその結果という視点、区別が有益である。例えば、科学的論文は、仮説の設定・実験・検証、さらには「書くこと」といった行為プロセスの累積的結果である。我々の分野でいえば、accounting が行為のプロセスであり、その結果が accounts である。会計という行為の結果である accounts がいかなる会計処理のプロセスの結果なのか。こうした行為のプロセスを発見する方法、すなわち「弁論者が聴衆に提示しようとする論拠（arguments）を発見する方法」が inventio と呼ばれていた。佐藤の説明では「ある問題が与えられたら、その問題をめぐって、人の心を動かすのに効果のあがるような材料や論証の方向を探し出す技術」である。

パチョーリ論文の構想論を読み取るためにパチョーリの複式簿記システムを図示してみよう。

【図3】 パチョーリの複式簿記システム



会計プロセスの結果 accounts は元帳であり、元帳を導き出すプロセスが accounting である。パチョーリ論文では「元帳」が聴衆に提示される最終的な論拠である。佐藤のモデルにおける発想部門のうちの「立証」部分に相当する「説得に効果のある材料、そして論証の方向」とは何か。ここで【図2】で示したバルトの「修辞学の木」を参照しよう。そのねらいは複式簿記システムに内在する「材料」と「論証の方法」を明らかにすることにある。

先ずは上記の複式簿記システムに内蔵されている「論証の方法」（ロゴス）とは何か。バルトの図では、「発見（構想）」が「論破する」と「感動させる」に枝分かれしている。「論破

する」とは、論理的、あるいは、擬似論理的な装置を必要とする。それは一括して「立証」（証拠の分野）と呼ばれている。「推論によって、聞き手の精神に適当な暴力を加えることが問題なのであって、その時、聞き手の性格や心理的傾向は考慮の内に入らない。証拠それ自身が力を発揮するのである。」（バルト 2005, 84-85 頁）

バルトのモデルでは「発見（構想）」における「論破する」が「技術内と技術外」に枝分かれしている。「技術（techne）」とは「存在し得るもの、あるいは、存在し得ないものを産み出す力の思弁的規則」であった。そもそも「修辞学（レトリック）」における「立証」は科学的（数学的）立証とは異なり、それは「証拠となる理由、説得する道、信用を得る手段、信頼の媒介者」のことで、こうした「証拠となる理由」には「技術の内にある理由」と「技術の外にある理由」とがある、というのである（バルト 2005, 87-88 頁）。そして、「技術内の証拠」は、弁論者（書き手）の推論の力に左右されるのに対して、「技術外の証拠」は弁論者、つまりテクネの操作者の外にある証拠である。

こうした枠組みでパチョーリの複式簿記システムを見てみよう。まずは「技術内の証拠」である。会計処理プロセスの結果である「元帳」は「仕訳帳」から導かれ、「仕訳帳」は「日記帳」と「財産目録」から導かれる。つまり、元帳の真実性を担保し、保証する根拠（loci）となるのが仕訳帳であり、仕訳帳の内容は日記帳と財産目録によって保証される、という筋道である。ここで根拠（loci）とは、ギリシア語のトポス（topos）で「場所」を意味し、レトリック論では弁論・議論の前提命題や論拠・論証が見つけられる「場所」（拠り所）のことをいう（Aho 2005, pp.63-64）。

パチョーリは、元帳の発見（the invention of the ledger）を二つのステップを伴うものと説明した（Aho 2005, p.63）。

- ① 簿記方は適切なデータを日記帳から仕訳帳に移記する。その際には、日記帳の散文体は、per（借方を意味する）と a（貸方を意味する）のようなテクニカル・タームと平行線（//）を含む簡潔な表現に置きかえられる。
- ② 続いて、簿記方はそれぞれの仕訳記入を元帳に二度転記する。借方項目は該当する勘定の借方に、貸方項目は該当する勘定の貸方へ。
- ③ なお、事業開始時には財産目録の作成が行われるべきことが説かれている。財産目録の内容は、日記帳には記録されず、仕訳帳に移記される。仕訳帳への記入、そして仕訳帳から元帳への転記は日記帳の場合と同様である。

こうした手続を行うことによって財産目録と日記帳の全ての記録が元帳に記入されることになる。元帳の内容を構成するのは財産目録と日記帳に記された証拠だけだ、ということ

ある。配列論で触れるように帳簿間の移記、転記の手続は誤りの起こりえないようにさまざまな工夫が懲らされている。バルトの言う「テクネ内」、すなわち、一種の論証（擬似論理的推論）による説得といえよう。

ここで問題となるのは、仕訳帳に記入される日記帳と財産目録の記入内容の「証拠性」である。すなわち、「材料」としての財産目録と日記帳の記録内容の証拠性はどのように保証されているのか。どちらも、現実・事実（行動・活動）そのものではなく「書かれた記録」である。とりわけ、日記帳については記録者は誰でもよいとされている。ここで注目したいのがバルトのレトリック論でいう「技術外の証拠」という概念である。司法的弁論のケースの場合に「技術外の証拠」としてバルトが挙げるのは次のものである（バルト 2005, 86-88 頁）。

- （ア）判例 （イ）噂、公衆の証言、町全体のコンセンサス （ウ）拷問による自白や尋問
（エ）書類、個人間の契約・協定 （オ）宣誓 （カ）証言

こうした外在的証拠は「単に、外部から、すでに制度化された現実から来る書類の要素であって」、それは「社会的言語活動の構成された要素」である。弁論者は「ただそれらを配列したり、方法に基づいた配置によって活用したりすることができるだけだ」というのである。

以下では「テクネ外の証拠」という観点から Aho の日記帳解釈を聞いてみよう。まず、パチオリ論文では次のような説明がある（片岡 1988, 183 頁）。

「毎日、毎時間発生する大小の商人のすべての取引を記入する帳簿である。ここには、商売（そして他の営業）に関するすべての事柄を、略記することなく、広く、明確に記述するのである。」

Aho が注目するのは日記帳への記載内容である。パチョーリは日記帳には次のような情報を記載すべきことを推奨している（Aho 1985, pp.25-26）。

- ① 取引当事者（売り手と買い手の区別）
- ② 取引の対象となった財やサービスの性質
- ③ 取引の行われた場所、日時、取引価格
- ④ いかなる条件で取引が行われたかの説明
- ⑤ 証拠や証言

さらに、パチョーリは次のように記している（片岡 1988, 187 頁）。

「日記帳にはどんなことも書き漏らすことのないように。もし可能ならば、取引の際に話に出てきた事柄をすべて書き記すこと。」

Ahoはこうした情報を「7つの質問項目」として特別な意味づけを行っている(Aho 1985, pp.26-27)。すなわち、① 誰が ② 何を ③ どこで ④ 何時 ⑤ どのように ⑥ いくらで ⑦ 証言・証人、の7つの項目は、カトリックにおける「告解の秘蹟」で用いられている質問項目であり、さらにその起源は「刑事上の弁護や訴追」において被疑者の罪の程度を決定するさいに有用と考えられた「事実」であったという。取引にさいして交わされた公正証書、銀行との取引記録、その他の公的文書等の有無や保管も説かれている。

要するに、日記帳の証拠性は、バルトのいう「制度化された現実から得られる書類」であり、「社会的言語活動の構成された要素」にあたり、テクネ外、すなわち、会計という技術の及ばぬ証拠、公正証書や銀行との取引記録、公的文書と同類のものと位置づけることができる。さらにパチョーリ論文の第7章には、日記帳の役所への提出についての記載がある。ここでは片岡による日本語訳を掲げておこう(片岡 1988, 146 頁)。

「…… 日記帳は、ペローザ市のように、その市の慣習に従って提出しなければならない場合がある。日記帳には、貨幣の種類別に取引を記入する。そして、筆跡が最初の記録者でなくなった時は、その理由を役所に届け出なければならない。

役所の書記は、役所の記録簿に、商人が日記帳を提出した日付、記号、頁数、記録者名を記入し、商人の帳簿の第1頁目に、提出済の証明として役所の印を押すのである。」

さて、もう一つの「財産目録」についてはその証拠性はどのように保証されるのか。まず、パチョーリ論文に見られる財産目録の始めの部分を和訳、英訳で転載してみよう。

神の名のもとに、1493年11月8日

次のものはヴェネチアの聖アポストロ通りにある私の財産目録である。

私は、上述の日に、上述の場所で、私が所有するすべての私の動産、不動産、債務、債権を、規則正しく、自分自身で記入、または誰々に記入させた。

(片岡 1988, 177 頁)

In the name of God, November 8th, 1493, Venice.

The following is the inventory of myself, N.N., of Venice, Street of the Holy Apostles.

I have written down systematically, or had written by Mr. So-and-So, this inventory of all my property, personal and real, what is owed to me (debiti), and what is owed by me (crediti), of which I on this said day find myself possessed in this world.

(Geijsbeek 1914, p.35)

明らかにバルトが「技術外の証拠」としてあげる「宣誓」に該当しよう。「私、または代理人」が某日に「発見 (find)」した動産、不動産、債権、債務を「神の御名のもとに」記録

したものである。契約書や公正証書等の書類の有無についても記載するように説かれている。ただし、動産・不動産の評価額についての記載はない。もっとも、仕訳帳に記入するさいには評価額が付されることになる。

以上が Aho によるパチョーリ論文にみられる複式簿記会計の「構想」である。与えられた問題をめぐって、人の心を動かすのに効果のあがるような「材料」が日記帳と財産目録に記載された内容（証拠）であり、「論証の方法」が複式簿記の会計処理プロセス、すなわち擬似論理的手続だ、ということである。

（3）元帳の配列論

レトリック論における「配列」とは、「構想の技術」によって発見・見出しされた材料・内容を、言述の目的にかなうようにしかるべき順序に配列する技術部門であった。一般的には「序論→叙述→立証→結論」という配列である。バルトのモデルにあるように、序論と結論は「魂に訴える」ためであり、序論の役割は「好意を得ようとする努力」がテーマである。また、叙述と立証は「物事を教える」とされ、「構想論」で論じたように事実の描写と証明が課題である。

配列が決まれば、それを表現して「文書」が完成する。Aho のパチョーリ解釈では accounting という会計処理手続の結果（accounts）は元帳である。つまり、書記言語としての複式簿記会計の配列論は「元帳における記号・語・数字の順序・配列」が、そこに至るプロセスも含めて、議論の焦点となる。後述の「元帳の表現論」のところに【図 4】として Aho の作成したパチョーリ簿記論に基づく元帳のモデルを掲げておいた。これは、配列が決まって、それに表現を施した結果としての accounts である。本図を適宜参照しながら、ここでは元帳の配列論を展開してみよう。

（3－1）序言（Exordium；序説）

どんな弁論や文書にも必ず「序言」と呼ばれる部分がある。序言は大きく二つの部分からなる。一つは簡単な紹介と挨拶からなる導入部であり、もう一つはキケロが「ほのめかし」と呼ぶもので、「そうとはなしに遠回しに、目立たないように、聞き手の心の中に入り込む、巧妙な手段である。」とりわけ、聴衆が話し手の意図に疑いを持っている場合には用いられるべきものとされる（Aho 1985, pp.27-28）。

構想論で述べたように、パチョーリによれば、商人にとって最も重要な財産は信用と誠実さである。「誰もが信用によって救われるのである。信用がなくては、神をさえ喜ばすことはできない。」ましては、死ぬ運命にある人間を。「それゆえに、彼らは、すべての帳簿の初めに神の御名を戴いて、その仕事を始めるべきである。あるいは、精神のあらゆる敵から解放

される荣誉あるサインを載いて。」こうしたフランシスコ会修道士としてのパチョーリの発言は論文の随所に見られる（例えば、片岡 1988, 174-82 頁）。「まずは神の國と神の正義を求めよ。さすれば、こうしたことすべて（利益）は汝のもとに。」さらに読者に対しては以下のことを求めている。「私のために神に祈ることを忘れないで欲しいと。すなわち、私が常に神の称賛と栄光に資することを続けるように」、等々。元帳の冒頭にある「神の御名において」もこうした意味で「ほのめかし」、序言と解することができる。なお、こうした序言は、財産目録、仕訳帳の冒頭にも記されている。しかし、日記帳にはこうした「神への祈り」は見られない。何故か。記帳者が誰でもよい、記帳内容が「社会的言語活動の構成された要素」であること、によるのか。

もとより、こうした序言だけで、元帳の信頼性、さらには商人の行動の正当性が保証されるわけではない。「ほのめかし」は説得の仕方のうちの一つ「エートスによる訴え」に過ぎないからである。

（3 - 2）叙述と立証（narratio；陳述、probatio；証明）

元帳は何を主張・立証しようとしていたのかを再度確認しておこう。それは、元帳に記録された商人の商業活動が信頼でき、誠実に行われたものであること、そして、結果としての利益が正当であること、である。では、「書かれた文書」にそうした証明を求めること、つまり文書の信頼性はどのように担保されるのであろうか。前項の「構想」段階で発見・構想された「問題めぐるって人の心を動かすのに効果のあがるような材料や論証の方向」をどのように叙述・立証するかがここでのテーマである。いわゆる、複式簿記の記帳手続論であり、説得の仕方という「ロゴスによる訴え」に相当する部分である。

Aho は、キケロの修辞学を参照して三つの要件を挙げている（Aho 1985, pp.31-32）。

- ①手短で、簡潔であることによって。そこには、すべての関連ある事実が包含されていること、ただしそれ以上のものを含めてはならない。
- ②分かりやすいことによって。秩序だっており、体系的であることによって。
- ③最後に、事実に忠実であることによって。

つまり、キケロによれば、叙述は簡潔、明瞭、かつ真実らしくなくてはならない。明瞭さは、物事が起こった仕方、そして、起こった順序で説明することにより高まる（キケロ 2000, 28 頁）。

パチョーリ論文で詳細に説明されているように、複式簿記はこうした要件のすべてを満たすものである（Aho 1985, p.32）。たとえば、

- ① 元帳記録は、相互に無関係のコトバやフレーズから構成されている。かつ、関連する事

実がもれなく収容されている。

- ② 元帳で用いられるすべてのテクニカル・タームやマークは、一つの曖昧さのない意味を付与されている。
- ③ 取引は日付順に、借方と貸方に対応されて、転記されている。
加えて、その正確性を保証するための際だった配慮がなされている。たとえば、
 - ① 日記帳の取引記述を仕訳帳に転記するさいには、二重転記を防ぐために、転記された日記帳の記入に印をつけること。
 - ② 仕訳帳への記入に当たっては、一つの取引を借方項目と貸方項目に分離し、体系的に転記される。
 - ③ さらに、仕訳帳記入を元帳に転記するさいには、借方側に記入されている項目は、元帳の該当する項目の借方に、貸方側に記入されている項目は元帳の該当する項目の貸方に記入される。記入にさいしては、その都度仕訳帳の借方、貸方に横線を引き、二重転記や転記漏れを回避するための工夫が凝らされている。
 - ④ さらに、試算表の作成段階では、正確性を求めて、さらに二つのチェックが行われる。すなわち、借方項目と貸方項目の合計金額の一致と各勘定の借方・貸方残高合計額の一致である。
 - ⑤ その他にも各帳簿には必ずページ番号を付けること、新しい頁に移るさいには前頁との間に隙間を空けてはいけないこと、帳簿の誤りの訂正の方法など。

バルトは「叙述」について「この物語は、もっぱら、証拠という観点から構想されている」と述べているが（バルト 2005, 134 頁）、まさに元帳における叙述の構成は、日記帳から仕訳帳、そして元帳へと誤りのない完全な証拠事実の擬似論理的展開とみなすことができよう。まさに「ロゴスによる訴え」である。

（3－3）結論（peroratio；結尾）

Aho の見るところ、ルネッサンス期の複式簿記には元帳の「叙述・立証」から結論を導き出すことにはあまり関心がなかった。何よりも、それは「商業活動の真実な記録」を付けることに関心があった。さらに言えば、聴衆に「真実らしさ」を示すことに目的があった。結果として導かれた「誤りのない元帳」の黙示的な結論は次のようになる（Aho 1985, pp.33-34）。これは「パトスによる説得」と解することができる。

「すべての貸方について、それに等しく、対応する借方が存在する。そして、すべての借方について等しく、対応する貸方が存在する。すなわち、借方＝貸方である。」

これを敢えて日常言語で表現すれば次のようになる。

「私はある一定の金額を所有している。なぜなら、私はかつて同額を人に与えたから。」

さらにいえば、現在でいう「貸借対照表」の結論は次のようになる。

「われわれの事業の正味の価値はこれこれである、というだけではなく、そうした利益が道徳的に正当だ、ということである。なぜなら、それは原理的に公平で、均衡の取れた取引から生じたものであるから。」

パチョーリ論文のレトリカルな解釈をするにさいして、Ahoは商業帳簿に「与えられた問題」として商業活動の正当性、商人の誠実性を「説得すること」とした。そして、「誤りのない貸借均衡した元帳」が商業活動の正当性を「説得する」と。何故か。Ahoは、先に「默示的」と形容したその結論の根拠をさらに13世紀のスコラ哲学者・神学者であるトマス・アクィナスの三つの正義論によって説明・解釈しようとする。もとより、パチョーリ論文にこうした論究は見られないが、Ahoのいうところを聞いてみよう（Aho 1985, p.34）。

「正義とは、複数の独立した当事者間でのある種の均衡の取れた交換によるとする交換的正義を元帳は結論として証明している。」

さらに、トマス・アクィナスのいう法的正義と分配的正義にも言及する。

「法的正義とは、個人が社会（神、教会、共同体）から受けたものの割合に応じて、社会に支払うべきもの（所得税や十分の一税など）を与えること。分配的正義とは、個人は会社に対する貢献度に応じて、会社から分け前を受け取る。労働者は、彼らの会社への貢献度に応じて給与と賃金を受け取り、会社のパートナーは彼らの出資額に応じて配分を受けている。」

複式簿記以外の簿記も複式簿記と同じように正確であるかもしれないが、どれも複式簿記のように会社の倫理性についての「可視的で説得力ある証拠」を提供することができなかった、というのである（Aho 1985, p.35）。ここでいう「可視性」が「元帳の表現」で実現されることとなる。

（4）元帳の表現論

レトリックの技術部門としての「表現・修辞」とは、「構想」と「配列」という二つの段階で発見、配列された思想内容に「言葉の装飾、文彩を加えること、あるいは、効果的な言語表現を与えて作文する技術部門」であった。言述、すなわち、accountsはこの段階で完成することとなる。

パチョーリの複式簿記論では一つ一つの勘定（account）を集めて、言語表現を与えたものがaccountsといえよう。ところが、パチョーリ論文には取引の日記帳への記入方法、日記帳に記入された取引の仕訳帳への仕訳方法、さらには仕訳帳に記入された個々の仕訳の元帳へ

の転記方法については詳細な説明がなされているが、元帳全体の「表現」については最終章の付録として示されているのみである。もとより、元帳における借方・貸方の合計が一致するとか、元帳残高の繰越・振替方法といった手続論については詳しい説明がなされている。

最終章に付録として掲げられている「元帳」については、会計史研究者の間で「謎」とされてきた（片岡 1988, 247-48 頁）。すなわち、前後の脈絡もなければ、本文に詳しい説明のある取引例、取引仕訳例や元帳記入例と全く関連が認められないためである。こうしたなか、パチョーリ簿記論を「レトリカル・ディスコースの産物」とみる Aho は、元帳という accounts の「表現論」として、そこに認められる文彩・修辞を読み取ろうとする。

Aho は、パチョーリ論文の最終章に示された元帳に基づいて、自ら次のような「中世元帳の仮設例」を提示している（Aho 2005, p.71）。ここでは元帳の「表現」を扱うことから、パチョーリ論文からではなく、Aho の作成した元帳をあえてそのまま示しておく。

【図4】 中世元帳の仮設例

Hypothetical Medieval Ledger Posting's based on Luca Pacioli's Directions			
In the Name of God			
+Jesus MCDIII On this day,Cash shall give to Capital CLI lire in the form of coin. CLI lire Cr.ref.page		+Jesus MCDIII On this day,Capital shall have from Cash in the form of coin CLI lire. CLI lire Dr.ref.page	
+Jesus MCDLXXX Giovanni Bessimi shall give,on This day,CC lire,which he promised to pay to us at our pleasure,for the debt which Lorenzo Vincenti owes us. CC lire Cr.ref.page		+Jesus MCDLXXX Giovanni Bessimi shall have back on Nov. II,the CC lire,which he deposited with us in cash. CC lire Dr.ref.page	
+Jesus MCDLXXX On this day,Jewels with a value DLXX lire,shall give to Capital. DLXX lire Cr.ref.page		+Jesus MCDLXXIV On this day, Capital shall have of from Jewels,a value of DLXX lire. DLXX lire Dr.ref.page	
+Jesus MCDXXX On this day,Business Expense for office material worth CCC lire Shall give to Cash. CCC lire Cr.ref.page		+Jesus MCDXXX On this day,Cash shall have from Business Expense CCC lire. CCC lire Dr.ref.page	

現代のそれとの違いは明白であろう。Aho は次の三点を指摘している (Aho 1985, pp.35-37)。

- ① 元帳記入が、完全な文章から、次第に簡潔な表形式の転記に変わっている。
- ② 宗教的な用語や記号が全く用いられなくなっている。
- ③ 相互の債権債務関係を意味する言葉が消えている。

後述するように、こうした違いは「会計という書記言語」に与えられた問題の変化、そして、説得の相手である聴衆の変化が「表現の変化」をもたらしたものと解することができる。まさに冒頭の Scott のいうように「文化的影響」に当たる。

ここでは、「現代では、ほとんどが姿を消してしまっている」(Carruthers & Espeland 1991, p.39) とされる「表現」ではあるが、敢えて、Aho のいうところを紹介しよう。パチョーリの時代の「会計のレトリカルな性格」がもっとも鮮明に描き出されている部分であるから。

元帳の冒頭にある " In the Name of God " は、配列論で説明した「序言」、「ほのめかし」を「表現」したものである。元帳の最初の借方、貸方は、それぞれ現金勘定、資本金勘定で、財産目録（もしくは日記帳）から仕訳帳を経て転記されたものである。配列論という叙述・立証のプロセスによって導かれたものといえよう。そして、会計という書記言語の結論である accounts を表現したものが上の元帳である。

現在の表形式、統計的形式とは異なり、完全文章の形をとっている。まず、Aho の言葉を引用する (Aho 1985, p.35)。

「表現というのは、ただ単に、文法的に正しい仕方では話したり、書いたりすることではない。さらには、単に真実を話したり、書いたりすることでもない。語を配列する何らかの方法そして語の選択は、他の方法（あるいは語）よりも、審美的に快いものである。それによってレトリカルな力を持つのである。」

中世後期の複式簿記にみられる「際だって強力な比喩的表現」として Aho の取り上げるのが人格主義 (personalism) という比喩と完全文 (periodic sentence) として知られる文体論 (文章構成法) である。以下、レトリックとしての accounts の表現論を Aho に従って解説してみよう。

人格主義とは、上記の元帳記入に典型的に示されている。例えば、

借方現金勘定の記入 Cash shall give to Capital ……

貸方資本金勘定の記入 Capital shall have from Cash ……

という具合に「現金」や「資本」さらには「営業費」などが本来は「人」を主語にすべきである動詞 (shall give や shall have) の主語に置かれている。つまり、擬人法が採用されて

いるのである。もちろん、これは日記帳の取引記録を借方・貸方項目に二重分類するという仕訳記入から導かれた結果である。パチョーリ論文では、仕訳におけるこうした二重分類について「何故か（why）」という問いを発することはなく、「どのように（how）」それぞれの取引を借方項目と貸方項目に記帳するかを事例を挙げて詳しく説明することに徹している。すでに当時のヴェネチアで行われている実務を採用する、ということであって、パチョーリ論文の関心はこうした仕訳結果を元帳に導き、表現する方法にあったと言えよう。こうした擬人法を用いた個々の取引の勘定記入が accounts の「表現法」のもう一つの特徴である完全文の前提となっている。

完全文とは中世において古典ラテン語の模範とされたキケロの文体の特徴で、Aho は次のように述べている（Aho 1985, pp.38-39, 41）。

「キケロの文体の基本的特徴は完全文である。いや、対句法と呼ぶべきか。それは、Alberic of Monte Casino が、その「美、華麗さ、そして、力」を褒め称えたものである。完全文とは、二つの主要な節からなるもので、各部分是对立関係にある。しかし、それらは類似した形式で構成されており、聴覚的にも視覚的にも調和した形となる。もっと簡潔に言えば、それは語と句の短く、均衡の取れた、安定した配列をなしている。」

「二つの主要な節よりなるセンテンスのことである。それらは、部分的には対立関係にあるが、それにもかかわらず並列的な構造を有している。それゆえに、視覚と聴覚の調和を結果としてもたつたのである。要するに、語と節と句のシンメトリカルで、釣り合いの取れた配列を。」

Aho の例示した元帳には現金勘定、資本金勘定、人名勘定、営業費勘定などが混在している。パチョーリ論文の解説によれば、少なくとも第一頁は現金勘定の借方・貸方記入で埋まるはずである。そして、頁が一杯になった時点で、現金勘定の残高が新頁の現金勘定に繰り越されることになっている。つまり、現金勘定の記された頁は、ここに示された元帳例以上に、一つ一つの勘定記入は「均衡の取れた、安定した配列」をなしているはずである。まさに「類比や対比を際立たせる接続関係を通じて、幾つかの考えや陳述（節）を均衡の取れた形で構成していく文」（高田 1999, 72-73 頁）が綴られることとなる。

もとより Aho も次のようにいう（Aho 1985, p.41）。

「われわれは次のように主張するものではない。複式簿記をデザインしたイタリアの銀行家、公証人、簿記方達が、連続的対照法というレトリックのシェーマを再現しようという明確な意図をもってそれを行ったのだ、と。」

テクノロジーの歴史はさほど単純ではない、とも（Aho 1985, p.41）。

「思うに、われわれが扱っているのは無意識的な動機付けや、どんな簿記形式がもっとも優れていると考えられたかについての仮説なのである。」

「しかしながら次のことは言える。今日でさえも、知識社会学が示すように、多分に客観的な科学者共同体による支持を見出すことが理論にとってのキマリなのである。それは、合理的な経験的考慮のみに基づいてではなく、華麗な話し方、整合的とは思えない諸事実の調和の取れた統合、そして、とりわけそれらの単純性、すぐれた美的基準によるのである。」

複式簿記は、当初はこうしたレトリカルなディメンジョンを有するが故に採用され、急速にキリスト教ヨーロッパ社会に広まった。その最大の理由は次のことばに言い表されている（Aho 1985, p.43）。

「彼（商人）は、以下のような仕方で彼の人生を説明する必要があった。すなわち、社会に対して彼の清廉潔白さを説得するだけでなく、より重要なのは自分自身にそのことを確証させるために、である。」

この時代の accounts は、特定の人物や機関に提示されたり、公開されることを想定したものではない。商人は、日々の取引を日記帳に記録し、仕訳し、そして元帳に転記して、先に掲げたような完全文章としての帳簿を「自ら書き置くこと」が日課だった。パチョーリは商人に対して年に一度の決算を勧めていたが、Aho はそうした帳簿作成という行為を「商人自らの商業活動の神への告白」だったと解釈したのである（Aho 2005）。

IV 結びに代えて — レトリカル・アカウンティングの展望 —

複式簿記会計にはテクニカルな側面とレトリカルな側面がある。会計の歴史を「会計とレトリック」という視点から論じた社会学者 Carruthers & Espeland は次のように結論づけている（Carruthers & Espeland 1991, p.69）。

「会計（accounts）のレトリカルな意義とテクニカルな意義を明らかにするためには、その歴史的、文化的文脈に注目する必要がある。その歴史を通して複式記入法は、拡張する資本主義経済システムを正当化するという点で決定的に重要な役割を果たしてきた。それはまた技術的な役割も果たしてきた。ビジネスを解釈し、意思決定を行うために用いられる概念的カテゴリーの開発に役立ってきた。」

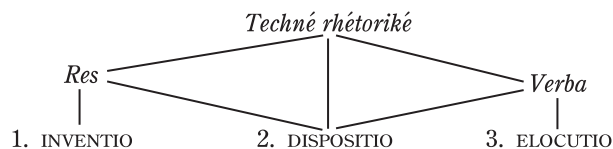
さらに、本稿の文脈に係わる次のような主張も紹介しよう（Carruthers & Espeland 1991, p.47）。

「15世紀の商業資本主義から19世紀の産業資本主義にいたるあいだに、会計の聴衆

（accounting audiences）は劇的に変化した（神の存在を含めて）。特定かつ個人的な聴衆（例えば、ビジネス・パートナー）から、一般的で制度化された聴衆（例えば、市場）へのシフトを意味した。後者は資本主義の発展形態と軌を一にする……こうした異なった様々な聴衆によって会計情報に求められた要求のほとんどすべてが一つのフレームワーク、すなわち、複式簿記のもとで満たされたのである。」

本稿では、こうした複式簿記のフレームワークを「発見した」とされるパチョーリ論文の「レトリカルな側面」に着目した Aho の研究を参照して、会計という書記言語のレトリカルな本質を明らかにしようと試みた。ここでは、「レトリックとしての会計」の意味を改めて確認し、本稿の始めに掲げた「会計基準設定の政治化」という議論への橋渡し、いや問題提起を試みよう。

まずは本論でも取り上げたロラン・バルトの次の図を参照しよう（バルト 2005, 79-82 頁）。



左側の Res とは「意味されるもの」であり、右側の Verba とは「意味するもの」である。留意すべきはここには「本体－写体」関係はない。バルトに依れば Inventio（発見）とは「いうべきことを見出す」こと、Elocutio（表現）とは「言葉の装飾、文彩を加える」こと、とされる。そして Dispositio（配置）とは、同時に、素材（res）と弁論の形式（verba）を対象とする。バルトはこれを「修辞機械」と喩えて次のようにいう。「生まれたときの失語症状態からやっと抜け出て、最初に入れるのは、推論という生の素材であり、事実であり、主題である。最後に出てくるのは、説得するためにすっかり武装した、完全で、構造化された弁論である。」

こうした「修辞機械」を佐藤は「言述産出装置」とよんだが、それはまさに複式簿記システムである。上記の Carruthers & Espeland の引用にあるように、こうしたフレームワーク（本稿では会計という書記言語と規定した）は 21 世紀の現代も変わっていない。では何が変わったのか。

ここで佐藤の構想論を思い出してみよう。それは、「ある問題が与えられれば、その問題をめぐって、人の心を動かすのに効果のあがるような材料や論証の方向を探し出す技術」で

あった。一言でまとめれば、会計の歴史、変化とは、「会計に与えられた問題の変化」であり、「人の心」すなわち会計表現としての accounts の聴衆、そしてそれぞれの聴衆が accounts に求める「要求・期待」の変化である。そして、何よりも決定的なのは「人の心を動かすのに効果のあがるような材料」の変化である。本論では、「テクネ外の実事＝証拠」「制度的に認められた事実」として論じたものである。もとより、会計という書記言語の「配列」に叶うものでなくてはならない。こうした「簿記上の取引」「会計上の取引事実」「会計事実」が会計という言述産出装置にインプットされる「生の事実＝材料」となり、配列処理(複式記入)されて、accounts という言述が産み出される。

こうした accounts の本質について Aho は次のように述べていた (Aho 1985, p.21)。
「名詞としての account は何も指示対象を持たない。それは、ある行為の記述的な評価、行動の体系的説明、あるいは、そうした行動の正当化と考えることができる。要するに、complete account とは "a descriptive, an explanatory, and a rhetorical mode" を持つものとみることができる。」

最後に、以上のような枠組みのもとで本稿の最初に示した二つの問題に触れてみよう。まずは「会計基準設定の政治化」という問題である。Carruthers & Espeland は、国家による会計基準設定とは「accounts の聴衆が国家を含むまでに拡張された」ことだということ (Carruthers & Espeland 1991, p.47)。もとより、債権者、株主、投資家等の代弁者としての国家である。近年の国際会計基準とは、国家を超えたグローバルなマーケットが聴衆に加わったことを意味しよう。国家が accounts の聴衆になったことにより、会計というレトリックの技術体系のうちの「表現論」と「構想論」に影響を及ぼすことになった。複式記入という取引の二重分類を基礎とする「配列論」は維持されているのである。表現への影響とは accounts、すなわち会計情報の形式と内容への影響である。そして、会計情報の内容に関しては、構想論でいう「accounts に与えられた問題」と「テクネ外の実事＝証拠＝会計事実」をめぐる問題である。さらに言えば、会計基準の設定とは「会計事実」の決定に関わる問題であり、会計基準設定の政治化とは「会計事実の決定」をめぐる争いだ、ということである。それは、経済的事実なのか、法的事実なのか。

こうした文脈で「会計の概念フレームワーク論」を読み解けば、特定の会計基準が想定する「会計事実」の「事実性＝証拠性」の論拠、現代において「社会制度的に認められた事実とは何か」を「説得・論証」するためのレトリック、冒頭に引用した菅野のいう現代のレトリック論、すなわち、「説得の論理学」の一つの応用、現象形態だといえよう。説得の対象は、概念フレームワークの議論に直接・間接に参加している研究者・実務家集団であり、会計基

準の設定に係わる研究者・実務家集団である。そして、何よりも会計という書記言語の構想論で展開した accounts の聴衆であるといえよう。

会計という書記言語それ自体が合理的思考の産物などではなく、何かを正当化し、誰かを説得するために「巧みに構想された技術」であったのである、から。

< 参 考 文 献 >

- Aho, J. A. (1985) " Rhetoric and the Invention of Double Entry Bookkeeping, " *Rhetorica* 3 (1) , Winter 1985, pp.21-43.
- Aho, J. A. (2005) *Confession and Bookkeeping*, State University of New York Press, 2005.
- Brown,R.G. & K.S. Jhonston (1963) *Paciolo on Accounting*, McGraw-Hill Book Company,New York, 1963.
- Carruthers, B.G. and W. N. Espeland (1991) "Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality",*American Journal of Sociology*, vol.97, no.1, July 1991, pp.31-69.
- Cooper,D.J. & M.J.Sherer (1984) " The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting ", *Accounting, Organizations and Society*, vol.9 (3/4) ,pp.207-32.
- Geijsbeek, J. B (1914) *Ancient Double – Entry Bookkeeping Lucas Pacioli's Treatise*, Denver,1914.
- Hopwood, A. (1983) " On Trying to Account for Accounting ", in M. Bromwich & A. Hopwood eds., *Accounting Standards Setting: An International Perspective*, Pitman, 1983.
- Hopwood, A. (1988) " Accounting Research and Accounting Practice : The Ambiguous Relationship between the Two ", in A. Hopwood ed., *Accounting from the Outside*, Garland,1988.
- O'Toole, J.M. (2006) " Reviewed Work: Confession and Bookkeeping: The Religious, Moral, and Rhetorical Roots of Modern Accounting by James Aho", *The American Archivist*, vol.69, no.2 (Fall – Winter, 2006) , pp.540-42.
- Previts, G.J. & B.D.Merino (1979) *A History of Accounting in America : A Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, Jhon Wiley & Sons. (大野巧他 訳『アメリカ会計史：会計の文化的意義に関する史的解釈』同文館出版、1983 年)
- Scott, DR (1925) *Theory of Accounts*, Henry Holt and Company, 1925.
- Thompson, Grahame G. (1991) " Is Accounting Rhetorical ? Methodology, Luca Pacioli and Printing, " *Accounting, Organizations and Society*, vol.16 (5/6) ,pp. 572-99.
- 浅野樽英 (1996)『論証のレトリック』講談社現代新書、1996 年。
- 植松秀雄編 (1998)「埋もれていた術・レトリック」木鐸社、1998 年。
- 片岡泰彦 (1988)『イタリア簿記史論』森山書店、1988 年。
- 片岡泰彦 (2012)「複式簿記の生成・発展と「パチョーリ簿記論」への展開」(千葉準一・中野常男編『会計と会計学の歴史』中央経済社、第 1 章所収)。
- 片岡義雄 (1956)『パチョーリ「簿記論」の研究』森山書店、昭和 31 年。
- 岸悦三 (1988)『会計前史』同文館、昭和 58 年。
- キケロ (2000) キケロー選集 6 片山英男訳『修辞学 I』岩波書店、2000 年。
- 酒巻政章 (1999)「会計実務における諸問題－会計実践論の背景と展望－」(津守常弘編『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会、第 IV 部第 3 章所収)。

- 佐藤信夫（1981）「消滅したレトリックの意味」『思想』、1981年4月（No.682）岩波書店。
- 佐々木健一監修（2006）佐藤信夫企画・構成『レトリック事典』大修館書店、2006年。
- 菅野盾樹編（2007）『レトリック論を学ぶ人のために』世界思想社、2007年。
- 高田康成（1999）『キケローヨーロッパの知的伝統－』岩波書店、1999年。
- チャットフィールド, M（1978）津田正晃・加藤順介訳『会計思想史』文眞堂、昭和53年。
- トンプソン, G. (2003)「初期の複式簿記と会計計算のレトリック」(アンソニー・ホップウッド／ピーター・ミラー編著、岡野裕／國部克彦／柴健次監訳、『社会・組織を構築する会計』中央経済社、第2章所収)。
- 野内良三（1998）『レトリック辞典』株式会社国書刊行会、1998年。
- 本田耕一訳（1975）『パチョーリ簿記論』現代書館、1975年。
- バルト, R. (2005) 沢崎浩平訳『旧修辞学 便覧』みすず書房、1979年初版、2005年新装版。
- ペレルマン, C. (1980) 三輪正訳『説得の論理学－新しいレトリッカー』理想社、昭和55年。
- リトルトン, A.C. (1978) 片野一郎訳『会計発達史（増補版）』同文館、昭和53年。
- 山本義隆（2007）『一六世紀文化革命 1』みすず書房、2007年。