

Title	振替記入原則の探求・発見
Sub Title	
Author	佐藤, 康廣(Sato, Yasuhiro)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2006
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.49, No.3 (2006. 8) ,p.57- 75
JaLC DOI	
Abstract	振替記入手続は，二つの記入手続より成立している，と言われている。この二つの記入手続が相互関連をもって，必要不可欠な役割を果たしている筈であり，これらを解明することにより，振替記入手続の全体を統一的に説明することが可能となる筈である。そこで，二つの記入手続がどのような役割を果たしているのか，我が国を代表する見解である太田・沼田説，即ち，取消記入説と擬制取引説を分析・吟味すると，両記入手続を相互関連をもって，統一的に説明することができない点がある。この点の原因を探求すると，振替記入手続を増減と観る解釈から導き出される帰結である，ということが分析・吟味できる。この振替記入手続を増減と観る解釈から，現実の振替記入手続を説明できないのであるから，
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20060800-0057">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20060800-0057</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 振替記入原則の探求・発見

佐藤 康 廣

### <要 約>

振替記入手続は、二つの記入手続より成立している、と言われている。この二つの記入手続が相互関連をもって、必要不可欠な役割を果たしている筈であり、これらを解明することにより、振替記入手続の全体を統一的に説明することが可能となる筈である。

そこで、二つの記入手続がどのような役割を果たしているのか、我が国を代表する見解である太田・沼田説、即ち、取消記入説と擬制取引説を分析・吟味すると、両記入手続を相互関連をもって、統一的に説明することができない点がある。この点の原因を探求すると、振替記入手続を増減と観る解釈から導き出される帰結である、ということが分析・吟味できる。この振替記入手続を増減と観る解釈から、現実の振替記入手続を説明できないのであるから、「振替記入手続という事実」から出発することが必要ではないか、と筆者は考える。

かかる「振替記入手続という事実」の厳密な観察・記述から出発するという探求方法を採用し、振替記入手続を探求・解明すると、【移記記入原則】と、【確認記入原則】の【一定法則に従った反対側記入】という記入原則であり、更に、この振替記入の固有の意味を探求・分析した結果、振替記入手続の複式簿記たる記録技術の本質的内容は、【移記記入】と【確認記入】の【項目別の二重かつ反対側記入】、と探求・発見できる。

### <キーワード>

振替記入手続、移記記入、反対側同額記入、取消記入、擬制取引、確認記入、一定法則に従った反対側記入、一取引の二重記入、振替定義、振替記入関係の図

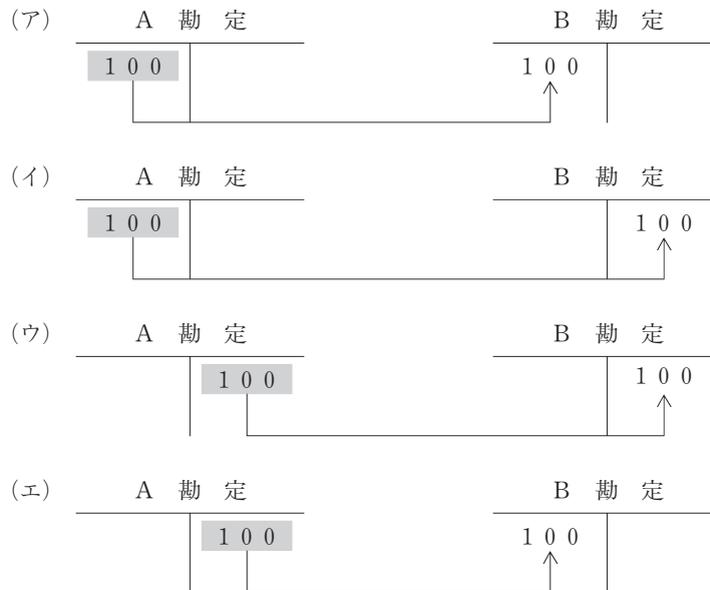
### 1 問題の所在

複式簿記の本質を解明し、複式簿記の諸手続を統一的に説明することは、簿記学上、最大の研究課題である。しかしながら、今日でも、この課題は完全に達成されているわけではない。就中、振替記入の処理手続をいかに説明すべきかという問題は、一見簡単なものに見えるが、実はなかなかの難問である。その証拠として、簿記教育上の問題点を探るアンケートにおいて、「教員と学生が共に理解困難と考えており、かつ真に理解が困難な項目」(徳賀、4頁)の一つが決算手続の振替記入である、と指摘されている。学生はともかく、教員も理解困難と考えていることは、

振替記入原則が、いまだ、十分には解明されておらず、その結果、このアンケートばかりではなく、他の調査（島本、9頁）においても、振替記入が理解困難な最上位の項目として挙げられている、と解釈できる。

そこで、振替記入原則の探求・発見のために、まず、「振替記入の仕方・手続」を観察し、その結果を記述し、次に、この観察事実に基づいて、何故、そのような記入を行うのか、その意味を探り、その上で、振替記入原則を発見する、という順序を採らねばならない。このためには、当然のことながら、「振替記入の仕方・手続」の観察および記述の段階では、その観察および記述は正確・精密であることが探求のための必要条件である。もしも、観察および記述が不正確であるならば、記入原則の探求のための必要条件を欠くことになり、記入原則の発見は、程遠いと言わねばならない。また、不正確な観察・記述を資料として、学習および教育が行われているとしたならば、そこでは、理解が困難という結果が生ずるのは、当然のことであろう。沼田教授によれば、「勘定間の金額の移動記入」は、振替記入または単に振替と言う（沼田、1983年、96頁）。そこで、勘定間金額の【移記記入】の関係を、借方残高金額¥100、貸方残高金額¥100の場合を図にすると、次の四つが考えられる。

【図1】



不正確な観察・記述の例として、次の沼田教授の記述が見出せる。沼田教授によれば、「ある勘定 (A 勘定) の借方金額は他の勘定 (B 勘定) の借方にのみ移すことができる。即ち借方金額を貸方に移すことは絶対にできない」(同上、97頁)。この「ある勘定の借方金額は他の勘定の借方にのみ移すことができる」のが「振替記入の仕方・手続」の観察・記述であるならば、「ある勘定の貸方金額は他の勘定の貸方にのみ移すことができる」ということになり、『図1』のうち、借方残高には (ア)、貸方残高には (ウ) が振替記入関係でなければならない。しかしながら、こ

の説明・図と矛盾する観察・記述が見出せる。「A 勘定の借方に¥2400が記入されているものとして、この金額を B 勘定に移すにはどのようにすればよいか。それには A 勘定からその金額を差し引いて B 勘定にこれを記入すればよい」(同上, 96~97頁, 注・傍点筆者)。「これを」とは何を指すのか。この文脈では、【移記記入】される金額は、A 勘定の借方金額ではなく、貸方金額である、と解する以外にない。この振替記入関係をより厳密にするために、以下のような図(同上, 97頁, 注・網掛け筆者)が示される。

『図 2』

A 勘定			B 勘定		
2, 4 0 0	3/31	2, 4 0 0	→	3/31	2, 4 0 0

以上見たように、沼田教授の『図 1』と『図 2』における観察・記述が矛盾している、ことは誰の眼にも明らかであろう。『図 1』における観察・記述によれば、「A 勘定の借方金額が B 勘定の借方に移らねばならない」ので、(ア)の振替記入関係でなければならない。これに対して、『図 2』における観察・記述によれば、B 勘定の借方に移されている金額は、A 勘定の借方金額ではなく、A 勘定の貸方金額である。このように、「振替記入手続という事実」に対して、『図 1』の(ア)観察・記述が正確であるならば、『図 2』の観察・記述は誤りであり、これに対して、『図 2』の観察・記述が正確であれば、『図 1』の(ア)の観察・記述は誤りである、ということになる。このように矛盾する資料に基づいて、学習・教育が行われているならば、そこでは、自ずと、理解困難という結果になる筈である。しかも、沼田・太田教授(後で述べる。)ばかりではなく、筆者の見た限り、我が国の教科書はこれに倣っており、これらを資料として、学習・教育が行われている、と考えられる。これでは、振替の習得・理解に困難が伴うのは、むしろ当然であろう。矛盾しているのにも拘わらず、従来、この問題を真正面から取り上げ、納得のゆくよう解決せんとしている者は、ほとんど見あたらない。そこで、従来の教科書・研究書の説くところにと拘わることなく、前述の通り、「振替記入手続という事実」の厳密な観察・記述から出発するという探求方法を採用し、振替記入の原則を探求・解明せねばならない。

## 2 【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の観察・記述および、これからの記入原則の抽出——【移記記入原則】の探求・発見——

帳簿決算の締切方法には英米式と大陸式があるが、このうちの、閉鎖残高勘定と開始残高勘定を開設する大陸式を前提として、決算手続のうち、本稿では、収益・費用勘定残高の損益勘定への振替と、資産・負債・資本勘定残高の閉鎖残高勘定への振替のみを考察対象とする。その振替るべき金額の勘定を【振替元の勘定】、金額が振替られる勘定を【振替先の勘定】と、ここでは、呼ぶことにする。【振替元の勘定】と【振替先の勘定】の関係は、『図 1』のように、四つの場合が考えられる。それでは、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の記入側に一定法則がある

のか。前述の矛盾する、【振替元の勘定残高】が借方（左）側であるならば、『図1』における観察・記述の（ア）のように、【振替元の勘定残高】の借方（左）側金額が【振替先の勘定】の借方（左）側に移し替えるのか、『図2』における観察・記述のように、【振替元の勘定残高】の貸方（右）側金額が【振替先の勘定】の借方（左）側に移し替えるのか、いずれの観察・記述が正しいのか。

まず、収益・費用の【振替元の勘定残高】を【振替先の勘定】の損益勘定に移し替える、【移記記入】を観察・記述すれば、次のようになる。損益勘定は利益および損失勘定と言われるように、その借方（左）側は費用勘定残高が、その貸方（右）側は収益勘定残高を記入する記録計算形式である。要するに、上位概念の損益勘定に対して、この区分肢たる下位概念である収益・費用勘定残高が生じる側と、これらを集合するために開設される損益勘定に記入される側は、同一側である。ということは、一覧表示のために、収益・費用勘定残高を一カ所に集めるために開設された損益勘定と収益・費用勘定の残高との関係は、次のようになる。

- (1) 収益勘定残高は貸方（右）側に生じ、損益勘定はそれらの集合勘定であるから、その残高の損益勘定における記入側は貸方（右）側である。従って、収益勘定残高の生ずる側と損益勘定に【移記記入】される側は同一である、という記入原則である。
- (2) 費用勘定残高は借方（左）側に生じ、損益勘定はそれらの集合勘定であるから、その残高の損益勘定における記入側は借方（左）側である。従って、費用勘定残高の生ずる側と損益勘定に【移記記入】される側は同一である、という記入原則である。

かくして、収益勘定残高を損益勘定の貸方に、費用勘定残高を損益勘定の借方に振替る、と言われる（太田、60頁）。次に、閉鎖残高勘定はその借方（左）側は資産勘定残高が、その貸方（右）側に負債・資本勘定残高を記入する記録計算形式である。要するに、上位概念の閉鎖残高勘定に対して、この区分肢たる下位概念である資産・負債・資本勘定残高が生じる側と、これらを集合するために開設される閉鎖残高勘定に記入される側は、同一側である。ということは、一覧表示のために、資産・負債・資本勘定残高を一カ所に集めるために開設された閉鎖残高勘定と資産・負債・資本勘定残高との関係は、次のようになる。

- (3) 資産勘定残高は借方（左）側に生じ、閉鎖残高勘定はそれらの集合勘定であるから、その残高の閉鎖残高勘定における記入側は借方（左）側である。従って、資産勘定残高の生ずる側と閉鎖残高勘定に【移記記入】される側は同一である、という記入原則である。
- (4) 負債・資本勘定残高は貸方（右）側に生じ、閉鎖残高勘定はそれらの集合勘定であるから、その残高の閉鎖残高勘定における記入側は貸方（右）側である。従って、負債・資本勘定残高の生ずる側と閉鎖残高勘定に【移記記入】される側は同一である、という記入原則である。

かくして、資産勘定残高を閉鎖残高勘定の借方に、負債・資本勘定残高を閉鎖残高勘定の貸方に振替る、と言われる（同上、61～62頁）。従って、以上の（1）・（2）・（3）・（4）の記入原則から、【振替元の勘定残高】とその残高を集合する【振替先の勘定】に【移記記入】される記入原則は、次のように纏めることができる。

(5) 【振替元の勘定残高】が借方のときは【振替先の勘定】の借方に、【振替元の勘定残高】が貸方のときは【振替先の勘定】の貸方に記入するのである。

即ち、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の【移記記入】される側は同一である、という記入原則である。この記入原則から、沼田教授の言う通り、【振替元の勘定残高】が借方（左）側であるならば、【振替先の勘定】の借方（左）側にのみ移すことができ、貸方（右）側に移すことは絶対にできない、ということになる。それでは、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の同一側に【移記記入】されるのは、何故か。

この点に関して、沼田教授によれば、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の記入側が異なれば、「貸借平均の原則」が破られ、簿記の機構が根本から崩れるからである（沼田、1983年、97頁）。これに対して、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】の記入側が同一であるならば、「貸借平均の原則」が破壊されることはない（同上、97頁）。この「貸借平均の原則」とは、借方記入金額と貸方記入金額とは常に同一の金額が記入されること、即ち、「左右同額記入」を意味する（同上、52頁）。この沼田教授の分析・吟味は納得できるか。確かに、「左右同額記入」でなければ、【移記記入】は正確でない、と断定できる。ところが、「左右同額記入」であれば、【移記記入】は正確である、と断定できるであろうか。答えは否である。「左右同額記入」の関係を崩さないような移記先の誤記が振替記録の中に存在し得るのである。例えば、費用勘定残高（借方）を閉鎖残高勘定の借方に【移記記入】しても、「左右同額記入」は成立する。【振替元の勘定残高】を【振替先の勘定】の同一側に【移記記入】すれば、「左右同額記入」という条件は満たされるが、このように、どのような勘定の間にも振替関係が成立するのではない、と言える。かくして、「左右同額記入」は、【移記記入】の一つの必要条件に過ぎない、と分析・吟味できる。

そこで、以上の観察事実から、【振替元の勘定残高】を【振替先の勘定】の同一側に【移記記入】されるのは、両者が同一性質（上位概念と下位概念の関係）であるから、振替関係は成立するのである、と解釈できる。このように解釈すれば、費用勘定と閉鎖残高勘定とは同一性質でないので振替記入が行われていないのに対して、損益勘定とは同一性質であるので、振替記入が行われているのである、と説明できる。従って、【振替元の勘定残高】の収益・費用勘定とその残高を集合する【振替先の勘定】の損益勘定の記入側は、同一性質であるから、同一側である。同様に、【振替元の勘定残高】の資産・負債・資本勘定残高を集合する【振替先の勘定】の閉鎖残高勘定の記入側は、同一性質であるから、同一側である。よって、

(6) 【振替元の勘定残高】が借方のときは同一性質の【振替先の勘定】の借方に、【振替元の勘定残高】が貸方のときは同一性質の【振替先の勘定】の貸方に【移記記入】するという記入原則である。

この(6)から【移記記入】の「一般記入原則」は、次のように纏められる。

【A】【振替元の勘定残高】と同一性質の【振替先の勘定】の同一側に同額記入が【移記記入原則】である。

現に行われている振替記入を根拠・証拠にすれば、以上のことから、矛盾する観察・記述のう

ち、【振替元の勘定残高】が借方（左）側であるならば、『図1』の（ア）の観察・記述を出発点としなければならない。そこで、沼田教授の示した『図2』の【振替元の勘定残高】が借方（左）側である場合の、金額移動の【移記記入手続】を示す矢印線は、【振替元の勘定】の貸方（右）側からではなく、借方（左）側が矢印線の出発点でなければならない（注、『図4』参照）。更に、【振替元の勘定残高】が貸方（右）側であるならば、『図1』の（ウ）の観察・記述を出発点としなければならない。簿記学において、その理論的探究の出発点は、計算手続の観察・分析であり、しかも、この計算手続は客観的であり、追体験可能であり、この簿記技術（事実）の緻密な観察に支えられた記述的知識があってこそ、記入原則の探求・発見ができるのである（倉地、1996年、4～6頁）。

### 3 太田・沼田説の解釈・分析

それでは、【振替元の勘定残高】と同一性質の【振替先の勘定】の同一側に同額を【移記記入】すれば、振替記入は、成立するのであろうか。多くの簿記書では、振替記入は、【移記記入原則】に従って、次のように説明される。「収益の諸勘定の残高は貸方にあるので、損益勘定の貸方へ振替、また費用の諸勘定の残高は借方にあるので、損益勘定の借方に振替る」（森藤、98～99頁）。この説明のように、【振替元の勘定残高】と【振替先の勘定】への【移記記入】のみで、勘定間の振替関係は成立するかのようには観察・記述される。しかしながら、【移記記入】のみでは複式記入は成立せず、もう一つの記入手続により振替記入は成立するのである。それでは、もう一つの必要な記入手続は何か。即ち、【振替元の勘定残高】が借方（左）側である場合に、その貸方（右）側に記入されている残高と同額記入の金額、【振替元の勘定残高】が貸方（右）側である場合に、その借方（左）側に記入されている残高と同額記入の金額は、何を意味するのか。

この点に関して、太田教授によれば、「すべて勘定の振替には、(1) 旧勘定の記入を取消し、(2) 新勘定へ記入する二つの手続が必要である」（太田、60頁）。このように、太田教授によれば、振替記入には、旧勘定の記入を取消す、即ち取消記入と、新勘定へ記入する、【移記記入】の二つの記入手続が必要である、と分析する。それでは、『反対側同額記入』をこのように取消記入と解釈・理解すれば、振替手続は統一的に説明できるのであろうか。

#### 3-1 取消記入説の分析・吟味

太田教授によれば、例えば、「受取手数料勘定貸方金額を損益勘定の貸方に振替るためには、第一に受取手数料の貸方から減算しなければならない。ところが勘定形式では減算は行われなくて、反対側に加えて同一の結果を得るのである。そこでまず受取手数料勘定借方に記入」（同上、60頁、注・傍点筆者）する手続が取消記入である。このように、太田教授の解釈および前述の沼田教授の解釈によれば、受取手数料勘定の借方の『反対側同額記入』は、移記する金額を差し引くという取消記入という意味がある。では、振替記入手続を【移記記入手続】と取消記入手続と解釈することにより、二つの記入手続を統一的に説明できるのであろうか。もし太田・沼田教授の

解釈が本質的分析ならば、この二つの記入手続が相互一体となって、振替記入目的達成のため必要不可欠な手段として、それぞれ重要な役割を果たしていると考えられ、この観点から、二つの記入手続は統一的に説明できる筈である、と解釈できる。

ところが、『反対側同額記入』を取消記入手続と解釈する太田教授によれば、受取手数料勘定借方に記入した金額を「損益勘定の貸方にその額を記入する」(同上、60頁、注・傍点筆者)と、観察・記述する。損益勘定の貸方記入される「その額」とは、【振替元の勘定】である受取手数料勘定の借方に記入した金額であると、分析できる。太田教授が示す後掲の『図3』とこの説明のように、損益勘定の貸方に【移記記入】されるのは受取手数料勘定の貸方金額ではなく借方金額、と解釈せざるを得ない。即ち、取消記入説は、【A】の【移記記入原則】に反する記入手続を導き出す、と言える。これは、一体何を意味するのか。この解釈の記入手続に従えば、もう一つの【移記記入】手続が説明できない、要するに、【振替元の勘定残高】と同一性質の【振替先の勘定】の同一側に同額を記入するという重要な役割を果たせないことを意味する。かくして、『反対側同額記入』を取消記入手続と解釈すると、結局は、二つの記入手続が相互一体となって、統一的に説明できない、ことを意味する。振替記入手続を統一的に説明できないのであれば、取消記入説を導出する元的前提である、「移記記入のためには、減算しなければならない」という命題は、はなはだ疑わしい命題と、言わねばなるまい。このように考えてくると、太田・沼田教授の解釈の前提となっている、「移記記入のためには、減算しなければならない」という命題は、一見、もっともらしく思われるが、しかし、よく考えてみると、納得できない点がある。金額を【移記記入】するために、【移記記入】する金額を何故、減算せねばならないのか、という根拠・証拠が明らかにされていないのである。

それでは、太田・沼田教授は、『反対側同額記入』を取消記入と解したのであろうか。各勘定口座は特定項目の増減を記録計算形式である。その勘定口座の両側のそれぞれが、増加あるいは減少を記録計算しているという形式を利用して、例えば、借方から差し引くときは、直接差し引くことをせずに、その反対側に加えるという「反対配置による減算」(subtraction-by-opposition) (Littleton, A.C., 81頁)が勘定口座の記録計算形式である。この勘定口座の記録計算形式を利用して、振替取引も記入されているのが簿記事実である。そうであるから、この簿記事実を根拠・証拠にすれば、振替取引も実物取引と同様に増減と太田・沼田教授は解釈したのであろう、と推測できる。更に、『反対側同額記入』は勘定口座の記録計算形式の減少・消滅側に記入されている簿記事実から、『反対側同額記入』は、移記する金額を差し引くという取消記入と、太田・沼田教授は解釈したのであろう。しかし、『反対側同額記入』が減少・消滅を記録・計算しているのかどうかは、その証明・論証がない限り、何とも言えない筈である。もしかすると、『反対側同額記入』は、減少・消滅と何の関係もないかもしれない、と推測できる。

以上のことから、『反対側同額記入』を取消記入と解したのは何故か、という疑問に対する答えは、結局は、振替記入(取引)の勘定口座に記入されている金額は実物取引と同様に増減と解釈することに求められる、と言わねばならぬ。それでは、振替記入(取引)の勘定口座に記入されている金額が実物取引と同様に増減と解釈する根拠・証拠は、何か。

太田教授によれば、資産・負債・資本、収益・費用の増減・発生・消滅をもたらすのが実物取引である（太田・新井，31頁）。これに対して、振替記入（取引）は、資産・負債・資本、収益・費用の増減・発生・消滅をもたらすのか。それは、否である。何故なら、資産・負債・資本、収益・費用に「何ら増減を生ずるものでない」（大島，142頁）のが振替記入（取引）である。ここに至ると、「何ら増減を生ずるものでない」振替記入（取引）を増減と解釈するのか、根拠・証拠が不明である。このように、根拠・証拠をもって証明・論証されていないのにも拘わらず、振替記入手続が増減を記録しているという命題を、疑う余地なき確固不動の命題と思い込んでいるのである。かくして、取消記入説は、振替記入手続の本質は、依然、謎であるにも拘わらず、振替記入手続が増減を記録している筈だ、ということ暗黙の前提にしている、と言わざるを得ない。

### 3-2 擬制取引説の分析・吟味

取消記入説は、【A】の【移記記入原則】に反する記入手続が導き出されるのは、この前提となっている「移記記入のためには、減算しなければならない」という命題は、確認・検証された命題ではない、と考えることができる。この前提となっている振替記入手続を増減と解釈する太田・沼田説で、振替記入手続は統一的に説明できない。そこで、振替記入手続を増減と解釈する取消記入説で説明できないので、多くの著者は、次のように再解釈する。例えば、太田教授によれば、受取手数料勘定の借方に記入したのは、「受取手数料が実際に取消されたわけではないから、一種の擬制取引である」（太田・新井，62頁）。このように、一方では、『反対側同額記入』を「移記記入のための減算記入」の取消記入、他方では、実際に取消されたわけではないから、一種の「擬制取引」と、沼田教授は再解釈・説明する（沼田，1983年，127頁）。それでは、『反対側同額記入』は、減算記入なのか、擬制取引なのか、筆者ばかりでなく、当惑する次第である。要するに、取消記入説で説明できるのであれば、受取手数料を擬制取引であると再解釈・説明する必要はない筈である、と考えることができる。このように考えれば、太田・沼田教授の再解釈・説明は、『反対側同額記入』が取消記入説で説明できない、という自らの告白でもある。それでは、『反対側同額記入』を擬制取引と再解釈すれば、振替記入手続を統一的に説明できるのだろうか。

太田教授によれば、擬制取引とは、帳簿上、増減・発生・消滅とみなして、記録する計算上の取引と、規定する（太田・新井，31頁）。しかし、取消記入と、擬制取引の計算上の増減・発生・消滅は、何が本質的に異なるのか。この点を明らかにしなければ、減算記入を計算上の減算と、言い換えても、擬制取引の本質は何か、が明らかにならない。即ち、実物取引は実際上の増減があるから、計算上も増減が記録される筈であり、実際上の増減がなければ、その記録数値を増減と、解釈できない筈である。この探求によって、ただ判明することは、擬制取引という太田・沼田教授の解釈は、実物取引ではない振替取引を「価値の移動があったのごとく記入する」（大藪，22頁）というように、実物取引の記入原則を適用しようとする解釈である。それでは、何故、実物取引の記入原則を振替取引に適用するのか。要するに、「何ら増減を生ずるものでない」振替取引を、何故「価値の移動があったのごとく記入する」のかを、解明せずして、このような解釈は

できない、のは言うまでもない。しかしながら、この証明は、論証済みか。それは、否である。単に、減算記入を計算上の減算と、言い換えているだけで、この論証はなされていない、と断定できる。即ち、この点の解明することを抜きにして、振替取引を実物取引の記入原則を適用することができないのにも拘わらず、敢えて適用するのが擬制取引という解釈である。即ち、振替記入手続を「あたかも価値の移動があったのごとく記入する」という、通説は、証明・論証なしの絶対視した命題だ、と解釈できる。このような解釈は、太田・沼田教授ばかりでなく、内外問わず、いかに多いことか。例えば、ケーファーは、振替記入の本質を、「擬制的な総減少および等価の総増加」(a fictitious total decrease and equivalent increase)と、分析する(Käfer, K., 68頁)。更に、教科書・専門書においては、この解釈以外を示しているのは、筆者の見た限り、以下で述べる数例であろう。

しかし、『反対側同額記入手続』は、帳簿上の減少・消滅の記入手続である、と言い換えても、太田教授によれば、後掲の『図3』のように、損益勘定の貸方に【移記記入】されるのは受取手数料勘定の借方金額、と解釈せざるを得ない。このように、擬制取引と解釈しても、【A】の【移記記入原則】に反する記入手続が導き出され、【移記記入手続】と『反対側同額記入手続』の相互関連は不明であり、問題は解決されないのである。かくして、振替記入を擬制取引だと解釈しても、実は、振替記入の本質は全く明らかになってない。

ここに至れば、取消記入説、擬制取引説のいずれも、かかる解釈の根底に、かかる解釈をせざるを得なくさせるようなある観方、即ち、振替記入手続を増減と観る解釈が横たわっている、と筆者は分析する。しかしながら、振替記入手続を統一的に説明できないのにも拘わらず、取消記入説・擬制取引説が通説として堂々とまかり通っているのが現実である。この点を突き詰めてゆくと、結局、次のように考えるほかはない。振替記入手続を増減と観る解釈から、もはや、振替記入手続を統一的に説明することができない。かくして、先入観を打ち払い、冷静な眼で視ると、我が国の識者ばかりではなく、我が国に紹介されている研究書がそうであっても、もはや、振替記入手続を増減と観る解釈から解放して、我々は、振替記入手続を統一的に説明するために、勘定口座という記録計算形式に記入されている振替記入手続の金額が増減を表示しているという、思い込みを捨て去り、一旦、初心に立ち返り、「振替記入手続という事実」から出発することが必要ではないか、と筆者は考える。

#### 4 『反対側同額記入手続』の観察・記述および、これからの記入原則の抽出 ——【確認記入原則】の探求・発見——

##### 4-1 『反対側同額記入手続』の観察・記述

振替記入手続を増減と観る解釈、この解釈・発想の転換なしには、振替記入手続を統一的に説明を行う途は開けない、と筆者は考える。簿記学における証明(反証)の究極の証拠は、簿記上の事実(倉地、1995年、167頁)と認識すれば、振替記入手続のうち、『反対側同額記入手続』を正確に観察・記述せねばならない。そこで、振替記入手続のうち、『反対側同額記入手続』を観

察・記述すれば、次のようである。

- (7) 収益勘定残高側の貸方(右)側の反対側、即ち借方(左)側に、残高と同額が記入され、合計線が引かれ、左右同額となり、締切られている。同様に、費用勘定残高側の借方(左)側の反対側、即ち貸方(右)側に、残高と同額が記入され、合計線が引かれ、左右同額となり、締切られている。
- (8) 資産勘定残高側の借方(左)側の反対側、即ち貸方(右)側に、残高と同額が記入され、合計線が引かれ、左右同額となり、締切られている。同様に、負債・資本勘定残高側の貸方(右側)の反対側、即ち借方(左側)に、残高と同額が記入され、合計線が引かれ、左右同額となり、締切られている。

これら(7)・(8)の観察・記述を更に纏めると、『反対側同額記入手続』の「一般原則」は、次のようになる。

**【B】**【振替元の各勘定の残高】の反対側に同額記入して、合計線を引いて、左右同額を確認・検証して、締切線を記入する手続が『反対側同額記入』の記入原則である。

それでは、この**【B】**の『反対側同額記入手続』をどのように解釈したら、**【A】**の**【移記記入原則】**と伴に振替記入手続を統一的に説明できるのであろうか。

#### 4-2 『反対側同額記入手続』の意味——残高の確認・検証手続——

以上**【B】**の『反対側同額記入』・合計線・締切線の記入手続が何故、行われているのか。そもそも簿記では、帳簿の形式、その形式に記入される数字・線に至るまで、すべて一定の原則に従っている、と言われる(沼田, 1970年, 5頁)。ということは、**【B】**の振替記入手続が記入されている勘定口座形式、そこに記入されている合計線・締切線、更に反対側に記入されている『同額記入』に一定の原則が顕現していると解することができよう。このように考えれば、勘定口座形式・『反対側同額記入』・合計線・締切線、即ち簿記技術の背後には振替手続の本質が潜っていると解釈(大島, 18頁)できる筈である。ところで、勘定口座形式には標準式と残高式があるが、実物取引を増加と減少を分けて記録計算するため、それらの金額を「借方」・「貸方」欄に記入することが両者に共通する形式である。更に、増加と減少を分けて記録計算するのは何故か、に関しては、増加と減少との差引計算の結果である残高を求めるためである、と言われる。もし、そうだとすれば、どのような帰結が、ここから導き出されるか。

そこで、もし勘定口座形式が標準式あるいは残高式であっても、単に、残高を求めるために勘定口座形式が決まっているのであれば、増加額と減少額を記入する「借方」・「貸方」欄を備えた勘定口座形式で十分な筈であり、そのため、敢えて**【B】**の記入手続を、わざわざ行う必要はない、と考えることができよう。例えば、資産勘定で勘定口座形式が標準式であれば、残高=増加-減少の算式に基づき借方(左)側で、残高は求められる。これに対して、この算式に基づき記入形式が決まっている残高式であれば、残高は、「残高」欄を見れば判る。このように考えれば、勘定口座形式に着眼すれば、それは、残高を求めるだけのみではない、と言える筈である。

この考えを一步先へ進ませれば、勘定口座形式は、残高を求めるだけのみのために記録計算形式が決定されているのでない、【B】の記入手続を必要不可欠の手段とするある目的のために記録計算形式が決定されていると解釈でき、合計線・締切線の記入手続、更に反対側『同額記入』を必要不可欠とする記録計算形式により勘定口座形式が決定されている、と言える筈である。それでは、標準式あるいは残高式であっても、【B】の記入手続が行われているのは何故か。

この点について、一つの手掛かりを与えてくれるのは、岩田教授の次の解釈である。岩田教授によれば、【B】の記入手続が行われているのは、残高の正確性確認・検証のためである、と次のように分析・吟味する。まず、『反対側同額記入』を行うのは、増加と減少との差引計算の結果たる残高の正確性を確かめるためである、と分析する（岩田、20頁）。残高の同額を減少額の合計に加えれば、その総計は増加額の合計に等しくなる筈である。両者の合計を照合し、一致するかどうかによって残高の正否を確かめるのである（同上、20頁）。次に、合計線・締切線の記入手続を行うのは、標準式あるいは残高式であっても、同額残高を『反対側記入』した後に、必ず、借方・貸方の双方の数字をそれぞれ合計しなおして、両者が符合するか確かめ、締切るのである（岩田、20～21頁）。以上の分析から、勘定口座形式が標準式あるいは残高式であっても、まず、求めた「残高金額」を『反対側同額記入』を行う記入手続の根底には、 $増加 = 減少 + 同額残高$ の等式が組み込まれている、と解釈できる筈である。合計線の下に記入する金額合計、更に左右合計金額が一致するかどうかを確認・検証のための締切線の記帳技術、これら記帳技術と記帳技術が記入されている勘定口座形式を根拠・証拠にすれば、【B】の記入手続が行われているのは、単に残高を求めるだけでなく、その求めた残高の正確性確認・検証のためである、と言える筈である。以上(7)・(8)の観察・記述の『反対側同額記入』、合計線を引いて、左右同額を確認・検証して、締切線を記入する手続のいずれも、皆「残高金額」の正確性を確認・検証するための記帳技術である、ことが判明する。

この分析・吟味から、『反対側同額記入』のその金額の正体が明らかになる段階にきた。例えば、資産勘定であれば、「残高金額」は借方（左）側で求められ、しかし、求めた「残高金額」が正確であるとは限らない、その正確性の確認・検証のために貸方（右）側に『同額記入』が行われる。かくして、『反対側同額記入』のその金額の正体は、「残高金額」を確認・検証のための金額である。よって、【B】の記入手続のいずれも、皆「残高金額」の【確認記入手続】であると探求・発見できる、筈である。

## 5 振替記入原則の探求・発見

「振替記入手続という事実」の厳密な観察・記述から出発するという探求方法を採用し、振替記入の原則を探求・解明の結果、そこに顕現する記入手続は、【A】と【B】の二つの記入原則である、ことが判明した。そこで、【A】と【B】の二つの記入原則に振替記入の本質が顕現していると考え、この【A】と【B】の二つの記入手続を更に抽象して、振替記入の固有の記入原則を探求・発見することである。

## 5-1 【一定法則に従った反対側記入】

そこで、以上の観察・記述の【A】の【移記記入原則】と【B】の【確認記入原則】を一取引毎に、分析・探求すれば、振替記入が次の記入原則に支配されていることが解明できる。例えば、費用・収益勘定と損益勘定の振替手続を勘定の記入側で観察すれば、次のように記述できる。【振替元の勘定残高】が借方（左）側ならば、【振替先の勘定】の同一側、即ち借方（左）側に【移記記入】され、その反対側、即ち貸方（右）側に【確認記入】がされている。これを仕訳形式で示せば、次のようになる。

借方	損益 200	貸方	給料 200
	振替先の勘定		振替元の勘定
	【移記記入】		【確認記入】

これに対して、【振替元の勘定残高】が貸方（右）側ならば、【振替先の勘定】の同一側、即ち貸方（右）側に【移記記入】され、その反対側、即ち借方（左）側に【確認記入】がされている。これを仕訳形式で示せば、次のようになる。

借方	受取手数料 60	貸方	損益 60
	振替元の勘定		振替先の勘定
	【確認記入】		【移記記入】

以上の記入例から、【移記記入】と【確認記入】が必ず左右に振り分けて反対側記入されていることが共通する点である、と分析できる。それでは、このように共通する点である【移記記入】と【確認記入】が反対側記入であるのは何故か、そこには、「一定の法則」があるのか。

リトルトンによれば、実物取引は同一性質をもつものは同一側に記入し、相反する性質をもつものは反対側記入する、即ち反対配置の形式（contra-position）で示されるのが簿記の一つの特色である（Littleton, A. C., 80頁）、と分析する。これに対して、振替取引も、この反対配置の形式を利用して、「名目勘定の締切」（the closing of nominal accounts）と「残高勘定の締切」（the transferring of balances）にも適用されているのが事実である（同上、81頁）、とリトルトンは解釈する。この解釈に基づけば、振替取引もこの反対配置の形式を利用して左右反対側に記入されているのであるから、【移記記入】と【確認記入】は相反する性質をもつものと解釈できよう。要するに、この勘定口座の反対配置の記入形式を利用して、求めた「残高金額」と、確認・検証した「残高金額」は、相反する性質をもつものと解釈するから、帳簿締切の記入手続においても、反対配置の形式で記録される、あるいは、反対配置の形式で記録されているから、両者は相反する性質をもつものと解釈・分析できる、筈である。それでは、両者はどのような点を根拠・証拠にして、両者は相反する性質をもつものと解釈・分析できるのか。

この相反する性質をもつものが何かに関して、まず、この「相反する性質」の性質とは、これまで探求・分析してきたように金額的性質であることは理解でき、次に、その相反する「もの」を実物取引のように増減と解釈するのは、問題は振出に戻ってしまう。そこで、この問題を解

く鍵は次の点にある、と筆者は考える。それは、左右に振り分けて記入されている金額の源泉にある、と考える。即ち、【移記記入】の金額は【振替元の勘定】の増加・発生側、【確認記入】の金額は【振替元の勘定】の減少・消滅側を源泉とするから、このように両者の金額の源泉は勘定口座の相互反対側である。この観点から、「相反する性質」をもつ「もの」とは、厳密には勘定口座の金額源泉側を意味する、と分析できる筈である。かくして、【移記記入】と【確認記入】が反対側記入であるのは何故か、に対する解答の根拠・証拠は、【移記記入】と【確認記入】は【振替元の勘定】の相互反対側を金額源泉とするからであり、即ち、金額的性質が相反するからであると解釈・分析できる、筈である。

以上の探求・分析から【移記記入】と【確認記入】の金額の源泉を手掛かりにして、これを根拠・証拠にすれば、金額的性質が相反するものは反対側記入という「一定の法則」が導き出される。即ち、金額的に質的相違するから、【移記記入】と【確認記入】の反対側記入なのである。具体的には、【振替元の勘定残高】の増加・発生側と同一側に【移記記入】が、その反対側、即ち減少・消滅側に【確認記入】であるという「一定の法則」が導き出され、かくして、振替記入は、【A】の【移記記入原則】と【B】の【確認記入原則】の【一定法則に従った反対側記入】であることが探求・発見できる筈である。

## 5-2 【一取引の二重記入】

上記のように、【A】と【B】が【一定法則に従った反対側記入】であるのは、それぞれの金額的性質が相反するからであり、それでは、それぞれの金額が常に左右同額記入されているのは何故か。

そこで、この問題の解答の手掛かりを次のような解釈に求めることができる。左右同額記入されている金額は記録計算対象のそれ自体の大きさであり（吉田、1977年、33～34頁）、記録計算対象のそれ自体に常に左右同額記入される理由がある筈である、という解釈である。更に、記録計算対象のそれ自体の大きさである、即ちその金額を生み出す元は、記入手続であり（倉地、1998年、28頁）、その記入手続が記録計算対象を把握するための手段である、と解釈することである。この解釈に従えば、金額を生み出す元の記入手続に証拠・根拠があり、記入手続により、生み出された金額を明らかにすれば、金額的一致関係の生ずる理由が判明する筈である。

そこで、金額を生み出す元の記入手続を一取引毎に、分析・探求すれば、例えば、【振替元の勘定残高】が借方（左）側ならば、記録計算対象である残高が【振替先の勘定】の借方（左）側と【振替元の勘定】の貸方（右）側に記入されるように、振替記入の金額的一致関係の生ずる理由は、記録計算対象である残高を二重にしかも反対側記入することに求めることができる。即ち、記録計算対象である残高を勘定口座に正に二度記入もしくは【一取引の二重記入】されるからである、と分析・吟味できよう。それでは、【A】と【B】の二つの記入手続は記録計算対象である残高の何を【二重記入】しているのか。

この点は既に明らかにしたように、【A】と【B】の二つの記入手続により生み出された金額、即ち、【確認記入】の金額は残高の正確性の確認・検証額であり、【移記記入】の金額はその確認

された残高であり、従って、確認・検証される残高と【移記記入】される残高とは常に同額である。よって、【確認記入】と【移記記入】は依存関係にあり、その金額は【確認】・【移記】という意味で質的相違から反対側記入で、同一物の残高を【確認】と【移記】の二つの観点(面)から記録計算しているから必ず左右同額記入になる。

即ち、「確認・検証される(た)残高=移記記入される(た)残高」である。

かくして、振替記入は記録計算対象である同一物の残高を【移記】と【確認】の二つ観点(面)から記録計算するから、一取引毎に、分析・探求すれば、二つ観点は常に反対側でかつ等額なので、二重記帳せざるを得ない(吉田, 1973年, 28頁), 即ち【一取引の二重記入】と分析・吟味できよう。

そこで、以上の探求・分析から、振替記入の固有の記入法則が抽出できる。振替記入の固有の記入法則、即ち振替記入の貸借記入原則とは、二つの観点からの【確認記入】と【移記記入】の【一定法則による反対側記入】という記入原則が抽出できる。これこそが、複式簿記固有の記入法則、即ち、振替記入の複式簿記たる記録技術の本質的内容である(同上, 55, 71頁)。更に、この記入原則に【一取引の二重記入】を加えて探求・分析した結果、振替記入手続の複式簿記たる記録技術の本質的内容は、二つの観点からの【移記記入】と【確認記入】の【項目別の二重かつ反対側記入】と、探求・発見できる、筈である。

### 5-3 【項目別の二重かつ反対側記入】

【A】と【B】の二つの記入原則に振替記入の本質が顕現していると考え、この【A】と【B】の二つの記入手続を更に抽象して、そこに顕現する記入原則は【移記記入】と【確認記入】の【項目別の二重かつ反対側記入】という共通性を抽出できた。そこで、この二つの記入手続がある達成目的の手段として、重要な役割を果たしている、と考えられる。もしそうであるならば、まず、この二つの記入手続の共通目的は何か。また、共通目的に対して、この二つの記入手続がそれぞれ異なる働きをしながら、しかも、相互関連をもって、達成目的の手段として、重要な役割を果たしている、と考えられる。もしそうであるならば、次に、この二つの記入手続は、それぞれがどのような役割を果たし、両者はどのような相互関連にあるのか。

まず、この二つの記入手続の共通目的は何か、に関して、その解答を導き出すことは、いままでの探求・分析から容易であろう。【振替先の勘定】の損益・閉鎖残高勘定に正確な残高金額の記録を確保するため、【移記記入】と【確認記入】の【項目別の二重かつ反対側記入】に従った記入を行うのである。このように、二つの記入手続の共通目的は、勘定口座の反対配置の記入形式を利用して、『項目別の残高金額の正確な記録』(倉地, 2004年, 59頁・吉田, 1973年, 83頁)を確保するためである、と理解できる筈である。

それでは、【A】と【B】の二つの記入手続は共通目的である『項目別の残高金額の正確な記録』を達成するための手段として、それぞれがどのような異なる役割を果たし、両者はどのような相互関連にあるのか。

そこで、同種勘定を集合するために開設する勘定である【振替先の勘定】の損益・閉鎖残高勘定に金額を移記させるためには、[a] いかなる【振替先の勘定】に、[b] その借方（左）側・貸方（右）側のいずれに、[c] いかなる金額で、記入すべきかが決定されねばならない。このうち [a]・[b] の決定は、【A】の【移記記入手続】がその達成手段であることが判る。即ち、【振替元の勘定残高】と同一性質の【振替先の勘定】の同一側という【移記記入原則】がこれである。これに対して、[c] は、どのような手続により決定されるのであろうか。

いよいよ、残高の【確認記入】と【移記記入】の二つの記入手続が『項目別の残高金額の正確な記録』の手段として、二つの記入手続がどのような相互関連にあるのか、を明らかにする段階になった。即ち、【振替元の勘定】で、『反対側同額記入』を行うことにより、残高金額の正確性を確認・検証して、確認・検証した正確な残高金額を【移記記入】する、と解釈・分析できる。この際に、増減記録が正確ならば、【振替元の勘定】で左右合計を求めた結果、不一致ならば、残高金額は正確でないと断定できる、と解釈・分析できる。かくして、【B】の記入手続により、誤った残高金額の【移記記入】を排除して、正確な残高金額を【移記記入】するための役割を果たしている、と言える筈である。このように、[c] の金額決定は、二つの記入手続がお互いに相互一体になって、誤った残高金額の【移記記入】を排除して、『項目別の残高金額の正確な記録』の手段として、重要な役割を果たしている、と考えられる。そこで、勘定口座の記録計算形式を利用して、【A】の【移記記入原則】と【B】の【確認記入原則】に従って、二つ記入手続を行えば、振替記入は完成する、と分析できる。そこで、勘定口座の記録計算形式に、『項目別の残高金額の正確な記録』を確保するための機構が組み込まれている、と言える筈である。

以上のことを総括すれば、次の通りである。『項目別の残高金額の正確な記録』を確保するため、【振替元の勘定記録】が【振替先の勘定】に【移記記入】される。この際、[c] の決定に、【B】の記入手続で残高金額の正確性を確認・検証した上で、その確認・検証した残高金額を【A】の【移記記入手続】に従って、[a]・[b]・[c] を決定している、と分析・吟味できよう。かくして、『項目別の残高金額の正確な記録』の手段として、[a]・[b]・[c] の決定に二つの記入手続がお互いにそれぞれの異なる働きをしながら、相互一体になって、『項目別の残高金額の正確な記録』を確保の役割を果たしている、と言える筈である。このように考えれば、『項目別の残高金額の正確な記録』を確保するために、【B】の確認・検証手続が他のものでは代え難い固有の役割、と分析・吟味できる、筈である。

## 6 振替定義と、そこから導き出される「振替記入関係の図」

以上の探求・分析を踏まえれば、振替記入の本質を規定する定義は、振替記入を確定する記録計算手続の観察・分析を通じて、そこに顕現する記入原則から規定される筈である（吉田、1977年、71頁）。この観点から、我が国で示されている、「勘定間の金額の移動記入」が、振替記入の本質を規定する定義と言えるか。もし、定義が必要・十分な条件で示されている（大島、9頁）ならば、そこから導き出される「振替記入関係の図」での説明は、振替記入の本質と相互関連を

もって、展開される、と考えることができる。これまで述べてきたように、我が国の教科書に示されている定義と、それとは異なる、例えば太田教授の示す「振替記入関係の図」(但し、収益・費用勘定の損益勘定への振替)(太田、60頁、注・網掛け筆者)は、以下のようである。

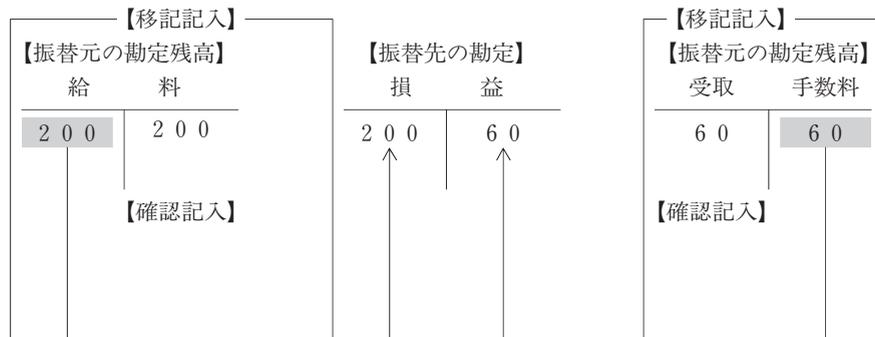
【図3】

給 料		損 益		受取 手数料	
200	200	200	60	60	60

注: 図3は、上記の表を基に、矢印で「給料」の200が「損」の200と、「受取」の60が「益」の60へと移行している様子を示している。

この「振替記入関係の図」と矛盾する観察・記述の原因に振替の定義が確定してない、と分析できよう。そこで、上記のような定義が多くの簿記書で一般的であるが、この定義は、以上で考察したように、必要十分な条件を示していない。残高の反対側に同額の【確認記入】と、残高の同一側の同種勘定に同額を【移記記入】する、この二つの記入手続が振替記入の必要十分条件である。従って、「勘定残高の反対側に同額を確認記入し、残高の同一側の同種勘定に同額を移記記入する」ことが振替記入の定義である。この定義から導き出される「振替記入関係の図」(但し、収益・費用勘定の損益勘定への振替)は、以下のよう示すことができる。

【図4】



かくして、我が国の教科書に示されている「振替記入関係の図」、これと矛盾する観察・記述、更に、必要・十分な条件を示さない振替概念を比較・対照すれば、いずれも皆、学生ばかりでなく、これらを証拠・資料としている教師にも、理解困難にさせる原因である、ことが判る。ここまでくれば、我が国の教科書の振替概念・観察記述・その説明・これらを明瞭にする「振替記入関係の図」は、改めるべき、と言えるであろう。即ち、「振替記入の記入原則は何か」という問題の解答を探求する場合には、厳密には一つの解答しか成立し得ないのである(吉田、1977年、95頁)。

## 7 振替記入原則の探求・発見のための「証明・論証のための証拠・根拠となる事実」 ——結びに代えて——

さて、以上の分析・吟味から、沼田・太田教授ばかりでなく、我が国に紹介されてきた研究書

も、矛盾する記述・図を提示し、現在にまで引き継がれているのは何故か、という疑問が生ずる。この疑問を突き詰めていくと、我が国ばかりでなく、振替記入手続における「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」即ち振替記入手続に顕現する記入手続は何か、という解釈に問題があるのではないかと推測する。

既に、明らかにしたように、太田・沼田教授ばかりでなく、多くの研究者も【移記記入原則】を前提としている。ところが、この前提に反する記入手続が導き出されることは、本来ならば、自説は仮説であると認識するならば、自説の修正に向かうべきで、自説を絶対視することではない(倉地, 1979年, 118~119頁), となる筈である。この前提に反する記入原則が導かれることは、この導出する元になった「移記記入のためには、減算しなければならない」という命題は、何を証拠にして、根拠づけをしているのか、を分析・吟味すべきことを意味する、となる筈である。換言すれば、科学的探求をめざすならば、自説は仮説であると認識して、自説の修正に向かうべきで、自説(振替記入手続が増減を記録している筈だ、という暗黙の前提)を絶対視することではない(同上, 118頁), と解釈できる。かかる事態に直面して、沼田・太田教授は「移記記入のためには、減算しなければならない」という命題の分析・吟味ではなく、この命題を前提にして、即ち、この命題を絶対視して、擬制取引と再解釈・説明するという研究の仕方である、と分析できる。要するに、根本原因の分析・吟味ではなく、弱点を補うべき探求の仕方と、言わざるを得ない。この探求の仕方に基づく、取消記入説・擬制取引説が現在まで通説的説明として受け継がれているのは、そこには、「左右同額記入に従った記入ならば、振替記入は理論的に正しい」、という疑問の余地なき自明の命題としての解釈がある、と筆者は分析する。我が国ばかりでなく、この根強いこの解釈に従えば、「左右同額記入」のみを根拠・証拠にすれば、『図3』のように、取消記入説、あるいは、擬制取引説と解釈しても、「左右同額記入」が成立するから、理論的に正しい、ということになる。かくして、取消記入説・擬制取引説は、その「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」を「左右同額記入」と認識している、と言える筈である。

そこで、問題は、こうである。「左右同額記入ならば、振替記入は理論的に正しい」、と言えるのか、更に、振替記入原則の探求・発見のための「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」は「左右同額記入」のみか。

まず、「左右同額記入ならば、その振替記入が理論的に正しいとは限らない」という点を、我々は、銘記せねばならないであろう。即ち、「振替記入が正確ならば、常にそこには左右同額記入が保証されている」という命題の逆が成立し得ないことを意味する。既に指摘したように「左右同額記入」の関係を崩さないような誤記<移記先、その記入場所(借方・貸方)、金額>が振替記録の中に存在し得るのであるから、「左右同額記入ならば、常に振替記入が正確である」、と言い得ないのである。それにも拘わらず、「左右同額記入」という事実のみをもって、振替記入の正確性を取って結論するとすれば、そこでは、論理的虚偽・後件肯定虚偽を犯すことになるのである(吉田, 1973年, 12頁・大島, 132頁)。このように、「左右同額記入」という事実は、振替記入が正確であるための一つの必要条件に過ぎない、即ち必要・十分条件でないことを認識することができよう。ところが、「左右同額記入」が必要・十分条件でないのにも拘わらず、必要・十分条

件であると思ひ込むと、「左右同額記入」ならば、理論的に正しいということになり、もはや解明済み、となってしまうことになる。しかし、一つの必要条件に過ぎないという認識から、振替記入手続に「左右同額記入」の関係を崩さないような誤記が含まれていないという、他の必要条件が満たされときにのみ振替記入が正確である、と断定できると言い得る、ことになる筈である(吉田, 同上, 12頁)。

次に、「左右同額記入」が振替記入手続に固有の顕現している記入手続であるならば、「左右同額記入」から振替記入手続が決定すべき、即ち、[a] いかなる【振替先の勘定】に、[b] その借方(左)側・貸方(右)側のいずれに、[c] いかなる金額で、これらの事項がここからは導き出される筈である、と考えられる。ところが、「左右同額記入」から、言うまでもなく、振替記入手続が決定すべき事項の [a]・[b]・[c] が導き出せない。これは、「左右同額記入」のみが振替記入手続に顕現している固有の記入手続でない、と解釈できよう。これに対して、【A】と【B】の記入手続を振替記入手続に顕現している記入手続と解釈することから、振替記入手続が決定すべき事項の [a]・[b]・[c] が導き出せ、かくして、「左右同額記入」ばかりでなく、これを含む、即ち、【A】と【B】の振替記入手続を「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」と解釈してこそ振替記入の本質的解明ができる、と分析・吟味できよう。

更に、振替記入で「左右同額記入」が生じるのは、記録計算対象である残高を二つの観点から、【確認記入】した上で、確認・検証した正確な残高金額を【移記記入】する、という金額的性質に二重記帳せざるを得ない理由がある。この二重記帳せざるを得ない根拠・証拠はどこにあるのか。それは、記録計算対象の金額を生み出す元が【A】と【B】の二つ記入手続であり、従って、「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」は、【A】と【B】の二つ記入手続である、と解釈できる筈である。

かくして、振替記入の本質的解明には、【A】と【B】の振替記入手続が「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」と解釈できる筈である。

このような認識に立てば、「左右同額記入」を実現させている二つ記入手続が具体的に何を意味するのか、換言すれば、二つの記入手続の役割、その統一的説明、この点についての解明こそが、振替記入の本質的解明には、実は肝心な点である筈である。即ち、振替記入手続の統一的説明ができてこそ、振替記入の存在理由を認識・理解し得る、と分析・吟味できる。

振替記入の存在理由の探求・発見のために、【A】の【移記記入手続】と【B】の【確認記入手続】の振替記入手続が「証明・論証のための根拠・証拠となる事実」と解釈すれば、これら二つの記入手続が探求の手掛かりとなり、かつ、探求結果の証明(反証)の究極の証拠となる、という証明・論証の仕方に基づき(倉地, 1995年, 168~169頁)、この振替記入の固有の意味を探求・分析した結果、振替記入手続の複式簿記たる記録技術の本質的内容は、【移記記入】と【確認記入】の【項目別の二重かつ反対側記入】と、探求・発見できる筈である。

## 引用・参考文献

- 岩田 巖著、『利潤計算原理』，同文館，1970年。
- 大島 美留稿，「複式簿記の論理」，明治学院大学『経済研究』第57号，1980年7月。
- 太田 哲三著，『簿記の研究』，旺文社，1959年。
- 太田 哲三・新井 益太郎著，『新簿記原理』，中央経済社，1985年。
- 大藪 俊哉・中村 忠著，『簿記の問題点をさぐる』，税務経理協会，1987年。
- 倉地 幹三稿，「[会計学における説明・証明の在り方]についての一考察」，『財務会計の研究』，税務経理協会，1995年。
- 倉地 幹三稿，「簿記学習の課題」，『新版要説商業簿記』，中央経済社，1996年。
- 倉地 幹三稿，「会計研究の進展を妨げている一因」，『財務会計研究』，国元書房，1979年。
- 倉地 幹三稿，「計算対象本質観の再検討」，明治学院大学『経済研究』第111号，1998年2月。
- 倉地 幹三稿，「[考えさせる]講義の在り方」，明治学院大学『経済研究』第129号，2004年3月。
- 島本 克彦他稿，「簿記教育上の諸問題」，『日本簿記学会年報』第16号，2001年。
- 徳賀 芳弘他稿，「簿記教育における実験的アプローチの有効性」，『日本簿記学会年報』第17号，2002年。
- 沼田 嘉穂著，『新版近代簿記』，中央経済社，1970年。
- 沼田 嘉穂著，『完全簿記教程1』，中央経済社，1983年。
- 森藤 一男著，『複式簿記の原理』，中央経済社，1985年。
- 吉田 威稿，「複式簿記記録の意味」，神奈川大学『商経論叢』第9巻第2号，1973年9月。
- 吉田 威稿，「評価論の本質」，神奈川大学『商経論叢』第12巻第4号，1977年2月。
- Käfer, K., *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Illinois, 1966.
- Littleton, A. C., *Accounting Evolution To 1900*, New York, 1933.

[日本橋学館大学助教授]