

収益・費用の認識と複式簿記

清水 茂 良

I はじめに

収益・費用の認識基準については、現金主義と発生主義、実現主義があげられているのは周知の事実である。現金主義会計においては、収益は収入により、費用は支出により認識されるものと説明されている。発生主義会計においては収益は原則として実現主義で、例外的に現金主義や発生主義を用いて認識し、費用は発生主義で認識されるものとされている。

典型的な現金基準による収益・費用の認識計上は、全体損益計算が行われる現金主義会計において見られるとされている。そこでは、現金の流入事実により収益が、現金の流出事実により費用が認識されることになる。この考え方による会計では、極端な例で言えば、複式簿記は必要とされない。なぜなら、支出は全て費用となり、収入は全て収益となるため、収支計算で利益が計算できるからである。

これに対し、発生主義会計では、収益は価値増加の事実により、費用は価値減少の事実によって認識されるものとされている。したがって、発生主義会計では、損益計算書に計上されている収益・費用は、原則的には実現主義や発生主義によって認識されたものが計上されているのであるから、言い換えれば、損益計算書上の収益や費用はこれらの基準に合致したもののみが記載されていることを意味している。とするならば、損益計算書に計上される各項目は、実現主義や発生主義だけが機能することによって集計されたものなのだろうか。複式簿記はこの発生主義会計においてどのように働いているのだろうか。

全体損益計算に用いられた現金主義会計から、現代の発生主義会計へと発展する中で、複式簿記は収益や費用を把握する際にどのような役割を果たしてきたのだろうか。簿記には簿記特有の考え方はなく、実現主義や発生主義の認識基準がそのまま適用されているのであろうか。その結果、会計理論の支配のもとに単なる集計技術としての役割を果たしているものなのだろうか。この素朴な疑問について、いささかなりとも考えてみたい、というのがこの論攷の目的である。

Ⅱ パチオリによる損益勘定

一般的にいえば、法律家の利益概念は、本質的に発生主義に対比される現金主義の考え方に依存している。法律家にとってみれば、期間利益は現金収支の差額を意味していた。現代の連邦所得税法の先駆となった1909年の内国消費税は、現金主義を採用していた¹⁾

このことから、一般的に発生主義の説明は全体損益計算の中で用いられていた現金主義との対比によって行われることが多い。しかし、全体損益計算において用いられたとする現金主義が、期間損益計算においてその妥当性を失う以前に、期間損益計算が未だ行われなかった時代は、現金主義によって利益が計算されていたのだろうか。あるいは、期間損益計算が行われるようになった時、発生主義会計といわれるようになったのだろうか。この点を明らかにするために、先ず「パチオリの簿記書を注意して読めば、そこには簿記において基本的なことはほとんど変わっていないことに驚かされ、そして、複式簿記の基本は加算と減算と同じく単純であり基本的な原則であるから、そこに変化がなかったことをより確信させられるのである。」²⁾ というパチオリの簿記書の検討から始めていきたい。

1) S. I. Rabinowitz, "Treatment of Prepaid Expenses on the Cash Basis of Accounting", *The Accounting Review*, 1940, December, p. 475.

2) A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1966, p. 77. 片野一郎訳『会計発達史』118頁。

パチオリの簿記書では、利益はどのようにして計算すべきであるとしているのかを知るために、彼の説明する損益勘定について検討してみる。パチオリは第27章の「損失および利益勘定」において損益勘定についての説明をしている。この勘定は全ての勘定の後に設けられるもので、商品をめぐる勘定の残高が振り替えられ締め切られる。そして、損益勘定から資本金勘定の残高へ振り替えられる説明がなされ、「資本金勘定は究極的なものであり、他のすべてのものの収容所である」と説明されている³⁾

商品に関する勘定についての説明では、商品の売買益の算定について次のように説明されている。「何かの商品について、損失が生じているときは、あなたの元帳における当該商品の勘定は、貸方よりも借方が大となるであろう。さて、借方と平均させるために、即ち、残高なしとすべく、差額を貸方に加えるがよい。その場合、次のように記入しなさい。即ち、損益に貸方であると。損益勘定には、当該商品の勘定残高、即ち、その損失が記入されると。そして、その当該商品の勘定の欄外に、損益勘定の丁数を記載しなさい。」⁴⁾とされている。そして、その商品勘定の貸方が借方より大であれば、反対の処理をすればよいと説明している。

当時の商人の扱う商品は種々多様なものが多く、色んな性質の商品を扱う必要があったため、各商品あるいは冒険商売ごとに勘定を別々に設けた、いわゆる口別商品勘定の売却損益がこの損益勘定に転記されたとされている⁵⁾

したがって、各年度末に期間損益を算定したのではなく、売却済みの各商品に関する損益が算定され、それが損益勘定に振り替えられたのである。それぞれの取引に関する運賃などの費用もまた、一個の損益勘定に一括して記入しないで、できるだけ個別の取引に関連させて負担させる処理がなされた⁶⁾。しかしながら、このような損益勘定に集計されたものは、口別計算の、それも売却

3) 岸悦三『会計前史』20～21頁。

4) 岸前掲書、96頁。

5) 片岡義雄『増訂 パチオリ「簿記論」の研究〔第2版〕』292頁。

6) 片岡前掲書、293頁。

済みの商品に関する項目のみであって、その結果、一定期間の企業の営業活動から生ずる利益の全体を表すものではなかった。

さて、このようにして損益が計算されるのであるが、このような会計はどのように呼んだらよいのであろうか。商人の帳簿の記入事項として、①出資、②仕入（現金、預金振替、手形による仕入）、③掛買（掛仕入、掛けによる物財購入）、④現金と掛けによる買入、⑤売上（現金、現金と掛けによる売上）、⑥交換による販売、⑦貸し付け、⑧貸付金回収、⑨保険料の受け取り、⑩委託販売、交換をめぐる仕訳、が示されている。ここでは、はっきりと商品の売買に債権・債務が関係していることの説明がある⁷⁾。すなわち、掛けによって得た商品や手形によって得られた商品を現金売りや掛けによって販売したこと、したがって現金主義のみが利用されていたわけではないことが明らかである。

このような、口別ごとの売却済み商品に関する損益計算は、現金主義会計といわれるものであったのだろうか。もし、売却済みという意味がすべて売り上げた相手先から現金で回収することを意味するものであったなら、経費に関しては、わざわざ未払い分を考慮するようなことはなかったと考えられるから、損益勘定に集計される項目は、現金支出と現金収入であるという意味で、現金主義会計と呼ぶことができるであろう。しかしながら、売却済みという意味が、販売先に商品を引き渡したという事実の存在を意味し、代金の回収が未済であっても問題ではないとするならば、売上の相手勘定は売掛金や手形ということがあり、全て現金とは限らないこともあり得る。この場合の会計は何と呼ばれるべきものなのであろうか。損益勘定に集計される項目の全てが、現金収支に限定されているわけではないので、これを現金主義会計と呼ぶことはできないであろう。

しかし、現金主義会計とか発生主義会計は、期間損益計算ということに関して問題となっているものである。とするならば、このような損益の計算が定期

7) 岸前掲書、26～27頁。

的な決算によっていたのか、という点を確認する必要がある。この点では、「パチオリの『簿記論』においては、借方および貸方の二面記入、商品売上損益の集合損益勘定への振替、さらに純損益の資本金勘定への振替というように、複式簿記としてすでに一応完全な形式をそなえていたのである。しかしながら、未だ定期の決算が行われなかったので、勢い期末棚卸ないし期末財産目録の作成による損益計算が行われなかった。」⁸⁾とされている。このことは、現金主義会計とか発生主義会計は、期間損益計算に関する体系として説明されるので、期間損益計算の形態をとっていないパチオリの簿記書における利益の計算方法が、現金主義会計であるかどうかと問うことは、余り有意義なこととはいえないかもしれない。

しかしながら、パチオリは年度決算には正面から強く主張してはいない。けれども、第15章で、年度ごとに自己の帳簿の繰越、残高算出を行わない人という説明や、第22章の店員、徒弟の給料等の営業費が、年間どれだけ費やされたかをみるために、別に勘定を設けて締切る人もいるという説明、年末に如何ほどを臨時に費やしたかを正確に把握するために、臨時費勘定を設ける人もいるという説明がみられる。さらに、第29章では、毎年度、帳簿の締切を行うのはよいことである。特に組合を結成している人にとってはそうである、ともいっている⁹⁾。また、「著名な地方では、大商人は通常、習慣的に毎年、しかも年度初めに帳簿を更新している」という説明もみられる¹⁰⁾。

このことは、当時、ある一定規模の大商人の間では年度決算が一般化していたと想像されるのである¹¹⁾であるならば、前にも明らかにしたように、口別の、売却済みの商品に関する売買益を計算したものではあるが、このような会計は何会計と呼ばれるのであろうか、という疑問はやはり残るのである。

8) 片岡前掲書，303頁。

9) 岸前掲書，32頁。

10) 岸前掲書，101頁。

11) 岸前掲書，32頁。

Ⅲ 簿記のルールと期間損益計算

渡邊教授によれば、口別損益計算の特徴を次のように要約されている。

- (1) 企業全体の総括利益にはそれほど関心がなく、あくまで冒険取引ごとの冒険利潤、口別損益に関心があった。
- (2) 帳簿の締切は、期間損益計算のためではなく、旧帳簿に空白がなくなりその残高を新帳に繰越すときあるいは商人が死亡したとき等に行われた。まだ売れていない商品については売れ残った商品を控除して売買益を算出することは行われず、その全額が新帳に繰越されるか、あるいは全て売却されたものとして計算された。したがって、この口別損益計算のもとで算出される損益は、非期間的・非総括的損益である。
- (3) 帳簿記帳の目的は、損益計算そのものよりは、証拠書類としての役割が重視され、複式簿記の機能は、損益計算機能よりは管理計算機能が重視されていた。損益勘定が設けられている場合でも、度量衡の複雑さや計算技術の拙劣さのために、多くの場合締め切られることなく放置されており、損益計算機能を見いだすことができない。ただ、パチオリの簿記書では、損益勘定を締め切って資本金勘定に振り替える手続きについての説明があるが、今日のような損益計算機能を明瞭に見いだすことはできないとされている¹²⁾

渡邊教授によれば、このような口別損益計算から、先駆的期間損益計算へと進んでいくとされる。この先駆的期間損益計算の特徴は、

- (1) 口別損益計算という点では変化はないが、口別の損益よりは企業全体の損益すなわち総括損益に関心が払われるようになる。しかし、総括損益の計算にはピランチオの作成による財産法的な損益計算が行われ、損益勘定によるものではなかった。そして、この損益勘定は締め切られないまま放

12) 渡邊泉『損益計算史論』9～10頁。

置された。

- (2) 旧帳に記入の余白がなくなるか商人の死亡によって行われていた帳簿の締切が、非定期ではあるが期間を区切った決算が行われるようになった。
- (3) 帳簿記帳の目的が、単に証拠書類としてだけでなく、企業全体の総括損益を算定することも求められた。ただ、14世紀前半までの商人たちの間では、ビランチオによる利益は損益勘定によって算定される利益と一致することが理解されていたが、計算能力の拙劣さや度量衡の複雑さなどにより、損益勘定よりもビランチオが重視された¹³⁾

パチオリの簿記書にみられる損益の計算は、例え定期的な締切手続きが行われていたとしても、企業全体の損益を算定することが行われていなかった点から、先駆的期間損益計算の前の段階であったとすることができる。このような先駆的期間損益計算は、規則的な間隔に区切って損益を計算する期間損益計算へと移っていく。渡邊教授はこの期間損益計算の特徴を次のようにまとめられている。

- (1) 企業全体の総括利益の計算が第一義的な目的となっている。この総括利益は集合損益勘定において損益法的に算出される。そして、集合損益勘定と資本金勘定とが有機的に結びついている。
- (2) 定期的な決算が行われている。
- (3) 帳簿の目的が、証拠書類としての役割よりも、企業全体の総括利益の算定が重視されてくる¹⁴⁾

以上、渡邊教授の説によりながら、口別損益計算から先駆的期間損益計算、さらに期間損益計算へと発展していった経過を見てきたのであるが、先ず注目しておきたいことは、このパチオリの損益勘定に集計された項目は、売却済みの商品に関するものであるという点である。すなわち、完結した取引のみが集計されているということである。このことは、簿記はその基本的な形を整えた

13) 渡邊前掲書、13～14頁。

14) 渡邊前掲書、17頁。

時点では、特定の時間的な制限内での処理を前提とするものではなかったことを意味している。つまり、完結したもののみを集計すると、損益勘定ができたのであるから、損益勘定を締め切るための特定の日にちがあらかじめ決められているわけではなかった。ある取引が生じた時点でそれを記録し、それが完結した時点でそのことを記録し集計すればよかった。ここでは、商品の完売という、いつになるかわからない出来事が損益勘定の締め切を決定する要因であった。したがって、もし一年ごとに区切って帳簿の締め切を行ったとしても、損益勘定には完結した取引のみが集計され、部分的な損益の計算となったものと思われる。その意味では、口別損益計算では完全な意味での期間損益計算にはなりえなかった。

しかしながら、期間損益計算が成立するにしたがって、事情は少し変わったものとなっていく。期間損益計算についての明確な説明をしたのは、オランダの数学者シモン・ステヴィーンであるとされている。彼のいう損益勘定には、4種類の商品勘定のうち、全て売却された丁子勘定と生姜勘定を除いて、堅果勘定と胡椒勘定では、売れ残り商品を控除した金額の売却益が資本金勘定に振り替えられているという¹⁵⁾つまり、完結した取引と完結はしないが、完結したと同じになるようにされた取引が損益勘定へ集められているのである。全てが売却されていないものは、売れ残ったものを計算のうえで除外すればいいわけで、この処理によって全ての商品に関する利益の計算が可能となる。つまり、商品を完売しなくても計算が可能であるから、いつでも帳簿が締め切ることができる。しかし、このことは、逆にいえば、いつになるかわからない商品完売の日に勘定を締め切るということから解放されたということの意味するものであると考えられる。つまり、簿記は、基本的には、延々と続く営業活動を全て記録すること、終わった営業活動については終わったことを記録することが求められ、決められた一定期間を区切って計算することは考えられていな

15) 渡邊前掲書, 53頁。

かったといえる。

次に注目すべきことは、いずれにせよ、損益勘定が存在し、まがりなりにも損益が算定されていたということは、損益勘定に集計されるべき項目、いわゆる名目勘定に記入するための一定のルールが存在していたと考えられることである。パチオリはそのことについては何も述べていない。

記憶を容易にするために工夫された規則を作成した例は、16世紀の Sebastian Gammersfelder と Passchier Goessens によるものがあるという。これを要約した説明が Buingha と van der Schuere により幾分修正されて述べられており、さらに、要約された規則が Dafforne を経てイギリスの書物にみられるという。それによれば、

1 人に関する規則

受け取る人は誰でも借方である

支払う人は誰でも貸方である

2 ものに関する規則

受け取られるものは何でも借方である

支払われるものは何でも貸方である¹⁶⁾

しかしながら、この規則では全ての取引を分類するための規則ではありえないし、そうしようとしたものではない¹⁷⁾したがって、これではどのような取引があれば名目勘定に記入されるようになるかという規則としては機能しない。

Dowling は、利益または損失の架空勘定 (An Imaginary Accout of Gain or Loss) の記入ルールについて、何かを失い、そして、記入すべき実在勘定あるいは人名勘定がない場合は、この勘定の借方に記入する。また、何かを得て、記入すべき実在勘定あるいは人名勘定がない場合には、この勘定の貸方に記入

16) Dr. O. ten Have, *The History of Accountancy*, 1976, p. 100. 三代川正秀訳『会計史』144～145頁。

17) *Ibid.*, p. 100. 三代川訳前掲書, 145頁。

すると説明している¹⁸⁾

また、Mairは次のように述べている。ある商人が、友人の遺産を受け取った場合、それが金銭であろうと物財であろうと、受け取ったものは借方に記入される。しかし、貸方に記入すべき物あるいは人名はこの場合ない。なぜなら誰もこの商人に対して支払いを要求したり返還を請求することはないからである。このような場合、擬制の勘定である Profit and Loss が設定される。同様な理由で、商人が金銭を支払うか物を与え、何も受け取らなかった場合、借方には Profit and Loss が記入される) と述べている¹⁹⁾

また、Macghieは、擬制的あるいは名目的な勘定 (Fictitious or Norminal Accompts) は、人名勘定や実在勘定における借方、貸方の欠点を補充する目的で設定されているとする。すなわち、どの記入も借方や貸方のみで構成されることはあり得ない。それ故、ある物を受け取った場合、それに対して何も相手に引き渡さないのであれば、受け取ったものが借方に記入されるのに符合して、貸方を考え出さなければならない。それが Accompt of Profit and Loss である。これと反対の性格をもつのが利息、家計保持費、保険料などの費用であることは容易に推察できるであろう、と説明している²⁰⁾

かつては、費用と損失の区別はなされていなかったもので、損失の記帳のルールも費用の記帳ルールも同じものであったと言って差しつかえないであろう。要するに、貨幣と引き換えに新たな財を取得した場合には、資産として考えることができるが、用役はその受け取りの段階で消滅し、財を受け取った場合と比較して損をしたように思われたため、それを費用あるいは損失として認識されていた。これは財の取得の場合には相対の取引があったと認識されるが、用役を提供したり用役を受け取った場合には財と財の相互的な取引ではなく、一方的な取引があったものとして費用または損失、あるいは利益が認識されたと

18) B. S. Yamey, H. C. Edey, H. W. Thomson, *Accounting in England and Scotland: 1543-1800*, p. 57.

19) Yamey, Edey, Thomson, *Ibid.*, p. 62.

20) Yamey, Edey, Thomson, *Ibid.*, p. 65.

いうことである。

パチオリの簿記書でみられた損益勘定に集計されたものは、口別損益計算であり、さらに売却された商品のみであった。そして、パチオリの時代には、このような損益記帳のためのルールの説明はなかったけれど、パチオリは経常費、臨時費、営業費、徒弟及び店員の給料などの勘定について、全ての商人が、自らの資本を知り、勘定を締めきるときに、商売の進展の状況を知るために極めて必要である、と述べている²¹⁾ このことから、どのような取引が名目勘定に記入されるべきかについてのある程度のルールはあったと思われる。もしこのようなルールがなければ損益勘定は作成できないからである。

Ⅳ 期間損益計算の精緻化

しかしながら、損益勘定に集計される項目についてみると、現在の会計の考え方から見れば適当でない項目も多く見られた。例えば、パチオリの簿記書においても、経常家事費勘定は設定しておく必要があるとして、小麦、ブドウ酒、薪、油、塩、肉、靴などの項目があげられている²²⁾ Yameyによれば、損益勘定には、どのような原因であろうと価値が変化すれば損益に関する項目として扱われ、資本金の引き出し、宝くじの購入費、もし宝くじが当たればその賞金なども記入されていたという²³⁾ また、初期の損益勘定は、簿記処理上、この勘定がなければ元帳の残高の均衡を維持することができないという都合の悪いことになるため、仕方なく設定されているという程度の認識しかなかった。そして、企業主は、その期間の損益勘定を、企業活動やその経過からなんらかの特別な役立つ情報を得ようとしたようには思えない。

このように、企業主の大多数は、彼らの事業が繁栄しているか後退しているかを知るために、彼らの帳簿から情報を得る必要性を感じなかった。しかしな

21) 岸前掲書, 83 頁。

22) 岸前掲書, 84~85 頁

23) B. S. Yamey, "The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping" *The Accountant*, 1940, November, p. 339.

がら、この当時の簿記の著者達は、損益勘定がある程度企業がうまくいっているかどうかを知るために役立つものであることは理解していた²⁴⁾

また、14～15世紀のイタリアにおいて、ヴェネツィアの商業帳簿は、それが小商人によって自分の利用ために記帳されたという点に特徴があるが、個人ないし同族によって構成された企業形態においては、厳密に企業の総括的な期間損益を算定する現実的な必要性はなかった。それに対して、フィレンツェでは、銀行業や毛織物業などを中心に繁栄し、個人ないしは同族をこえて第三者とも共同して事業を行う組合事業のもとで、大規模な商業取引がみられた。ここでは、組合員相互における利益分配の現実的な必要性から、必ずしも定期的ではないが、営業期間を人為的に区切った総括的な損益計算を行うことがみられた。ただし、この場合の損益計算は、今日とは異なり、財産法的なものが一般的であったと言われている。つまり、組合員相互の利益分配は、概して実地棚卸しによるピランチオによって行われた。当時の計算は計算能力の拙劣さや、余りにも複雑な度量衡等による不正確な計算のため、一般的には損益法による利益の算定は、採用されなかった²⁵⁾

しかしながら、損益勘定の役割とその地位の重要性は19世紀に入り大きく増大する。初期の損益勘定はそれなりの利益数値を産み出してはいたが、元帳における資産の価値の計算に従属するものでしかなかった。企業の営業活動に関する情報にいつでも容易に接触できる個人企業主には、期間利益の計算や資産の価値の計算は、余り関心はなかった。しかし、Joint Stock Companyになると、配当は利益からなされるべきである、という実務や、株主が経営にタッチしない不在株主であることから、期間利益の重要性が認識されることとなっていく²⁶⁾

ところで、先駆的期間損益計算や期間損益計算へ移っていく時代の会計は何

24) *Ibid.*, p. 339.

25) 渡邊前掲書, 29頁。

26) Yamey, *op. cit.*, pp. 38～39.

会計と呼ばれるべきなのだろうか。すくなくとも、現金の収支によって収益費用を認識するという会計ではないことから、現金主義会計でないことは明らかである。しかし、価値の費消とか収益の実現、あるいは収益と費用の対応という概念が明確になっていないことから、発生主義会計ということもできない。債権・債務の記録が採り入れられていることから、半発生主義会計ということが出来る、という考え方もあるかもしれない。

しかし、期間損益計算における損益の認識基準として、現金収支の事実によって損益を算定するのが現金主義会計、収益は価値の増加の事実、費用は価値費消の事実をもとに対応計算するのが発生主義会計であった。現金主義では、全ての収入は収益となり（最初の資本の調達時点の収入は収益ではないが）、全ての支出は費用となる。収支という基準が損益算定項目を決定している。また、発生主義会計では、実現の要件を満たせば収益と認識され、価値費消あるいは費消の原因事実によって費用が認識され、損益算定項目が決定される。この点から考えると、債権・債務の成立という事実は、損益算定のための項目を決定する決め手にはならない。例えば、仕入れた商品のなかで掛けによるもののうち、一部が売れ残っている場合、仕入による債務の総額が売上原価にはならないのである。つまり、損益勘定に集計される項目の決定基準とはなっていないということから、パチオリの時代の簿記にみられる損益の算定が、半発生主義によって損益計算が行われているという主張は無理があると思われる²⁷⁾

V 終 わ り に

損益計算は最初口別損益計算として現れ、期間損益計算へと発展していったとされている。最初の段階では、売却済みの商品に関する口別の損益計算であったが、後に全て売れていない商品に関する損益も損益勘定に集計されるよ

27) 第半発生主義については、これを疑問視する意見もある。中村忠「半発生主義考」『企業会計』第45巻第8号。

うになってくる。全てが売却されていないものは、売れ残ったものを計算のうえで除外すればいいわけで、この処理によって手持ちの全ての商品に関する利益の計算が可能となる。つまり、商品を完売しなくても計算が可能であるから、いつでも帳簿を締め切ることができる。これによって、逆に、簿記の役割は、必ずしも期間計算を前提にするのではなく、発生計算を前提にするのでもなく、過去や将来を考慮する計算でもなく、ただそのときの取引を記録しておくこと²⁸⁾ができるようになったといえる。

そこでは、売却することによって企業から出ていったものと、残ったものとを区別することが必要であった。つまり、日常における外部との取引とは別に、内部の事情による計算が必要となったのである。このことは、損益の計算に、価値の費消された部分と未費消の部分とに分けて考えようとする発生主義の考え方に通じるものがある。

現金主義会計でもなく、発生主義会計とも呼べない時代にも、簿記のルールによって、不完全なものとはいえ、損益の計算が行われていたということは、複式簿記の生成発展と損益計算の制度の生成発展とは区別して考えるべきことを示唆しているように思われる。すなわち、複式簿記は損益計算制度とは別にそれ自体が客観的条件としての取引量の質的变化によって変遷するものであるということが言えると思う²⁹⁾。すなわち、口別損益計算から先駆的損益計算、そして、期間損益計算へと発展していく場合の会計は、現金主義会計でもなく、といって発生主義会計でもない、簿記のルールによって行われた利益の計算に、発生主義の考え方が少しずつ加わっていった結果、発生主義会計が成立したものではないかと考えられる。

28) 沼田嘉穂「決算整理と複式簿記の機構」『簿記』第9巻第2号, 7頁。

29) 木村和三郎「複式簿記の成立とその後の発展—複式簿記の成立過程 その6(完)—」『簿記』第9巻第6号, 3頁。