

## 企業会計の展開と評価勘定

原 俊 雄

### 1. はじめに

企業会計審議会に替わり企業会計基準委員会が会計基準等を設定ようになってから、企業会計基準、同適用指針、実務対応報告や、日本公認会計士協会の実務指針では、設例による仕訳ならびに仕訳形式での連結精算表上の記入が示されており、複雑な会計基準等の内容を理解するのに有用な資料となっているが<sup>1</sup>、これらの設例が財務諸表上の表示を超えて、帳簿上の処理にまで影響を及ぼしている。

その代表例が、従来とは異なる勘定科目や新たな勘定科目の登場である。近年、公表された適用指針等の設例では、その冒頭に「示された内容についての理解を深めるために参考として示されたものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なり得るものであり、異なる前提条件のもとでは会計処理が変わる可能性がある。」との断り書きがあり、企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」では、「設例における勘定科目の名称は便宜的に示したものであり、取引の実態に即して決定することとなる。」とされている。同様に、公認会計士協会の実務指針の設例でも、「勘定科目は例示である」との注がある。しかしながら、検定試験や多くのテキストでは、これらの設例の勘定科目、仕訳等がそのまま取り入れられているのが実情である。確かに、金融商品取引法適用会社の財務諸表項目のある程度の標準化は必要であるが、企業には規模、事業活動の性質、記帳・計算の方法、内容及び精粗に応じて独自の勘定科目表 (chart of accounts) が設けられており (沼田1973, 114-115; Libby et al. 2020, 50-51)、財務諸表項目と勘定科目とに異同がある場合には、帳簿上の処理を変更することなく、集計・組み替えで対応することも可能であろう (原2009)。

会計基準等の設例が帳簿上の処理に与えた影響のもう一つの例として、評価勘定による処理の減少がある。周知のとおり、評価勘定 (valuation account) とは、「ある他の勘定の加算または減算の任務を勤める勘定」で、「(a)主勘定が存在すること、(b)評価勘定の加算または減算の

---

<sup>1</sup> ただし、精算表上の記入 (worksheet entry) を仕訳と呼ぶ悪癖は改め、仕訳 (journal entry) とともに示す場合は会計処理 (accounting entry) とすべきであろう。原 (2009, 16)、安藤 (2011, 163) を参照。

結果としての金額がある事実を示す意味のある金額でなければならないこと、の二つを必要とする」勘定であり（沼田1973, 106-107）、主たる勘定の加算となる勘定を付加的評価勘定、減算となる勘定を控除的評価勘定という。なお、最近のアメリカのテキストでは、Kieso, et al. (2020, 5・28) や Libby et al. (2020, 177, 534) など、加算となる勘定を付加勘定 (adjunct account)、減算となる勘定を評価勘定 (contra account) と呼ぶのが一般的なようであるが、本稿では両者を評価勘定と呼ぶことにする<sup>2</sup>。

近年、会計基準等の設例の影響を受けて消滅している評価勘定は、通常、オンバランスとなる貸倒引当金勘定、減価償却累計額勘定といった典型的な評価勘定以外の勘定である。以下、具体的にみていくこととする。

## 2. 偶発債務の把握

会計基準等の改正・新設に伴い、いち早く多くのテキストから消滅した評価勘定が、手形債権の譲渡で生じる遡求義務を計上する裏書手形、割引手形という評価勘定である。

「金融商品に関する会計基準」における金融資産の消滅の認識要件（第8項及び第9項）を受けた「金融商品会計に関する実務指針」では、「割引手形及び裏書譲渡手形については、原則として新たに生じた二次的責任である保証債務を時価評価して認識するとともに、割引による入金額又は裏書による決済額から保証債務の時価相当額を差し引いた譲渡金額から、譲渡原価である帳簿価額を差し引いた額を手形売却損益として処理する。」（第136項）ものとされた。すなわち手形の裏書・割引は手形に対する支配の移転、手形債権の売却であるとし、設例16では次のような処理が見られる。

(借) 現金預金	1,036,350	(貸) 受取手形	1,102,500
保証債務費用	11,025	保証債務	11,025
貸倒引当金	11,025	貸倒引当金戻入益	11,025
手形売却損	66,150		

手形割引の法的性格については、売買説と消費貸借（担保付き借入）説があるが（蓮井・酒巻, 1978, 140-141）、会計基準では財務構成要素アプローチに基づく売買説が採用された。それを顕示するためか、従来の勘定科目の（支払）割引料勘定が手形売却損勘定に変更され、手形債権の消滅が評価勘定法ではなく、直接減額法によって処理されている。また、前期末に貸倒引当金が設定されているため、その戻入と、それに替わる保証債務という新たな負債が計上されている。前期の決算をまたがなければ、貸倒引当金と保証債務の処理は他のものとまとめて、それぞれ決算整理として行えばよいが、財務諸表での相殺表示を説明するためか、両者が一括して取引時に処理されている<sup>3</sup>。

<sup>2</sup> 古い文献での評価勘定の取り扱いについては、久野（1961）を参照のこと。なお、adjunct account, contra account, valuation accountの三つを区別していない辞典（Siegel, J. G. & J. K. Shim, 2005）もあるが、valuation accountは、contra or offset accountの意味で使用されることが多いようである。

<sup>3</sup> 余談であるが、この実務指針は13回改正されているにもかかわらず、遡求が遡及とされており、この誤りがテキストや検定試験の出題区分表でも散見される。

多くのテキストでは、新たに登場した負債である保証債務に着目し、割引・裏書時に保証債務を計上する処理が散見されるが、保証債務の計上は、貸倒引当金と同様に決算整理として行うべき処理であり、割引時等に計上するのであれば、貸倒引当金の計上も、掛け売上、手形売上時に貸し倒れを見積もり計上しなければ辻褄が合わない。

いずれにせよ、偶発債務はオフバランス項目ではあるものの、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下、財務諸表等規則）」第58条、「財務諸表等規則ガイドライン」58.2により、手形の割引高、裏書譲渡高は額面金額で注記しなければならないため、主要簿で偶発債務を把握できる評価勘定は依然として有用であり、評価勘定法の説明がなくなるのは行きすぎで、帳簿上、次のような処理を行うべきである。

【手形割引時】

（借）現金預金	1,036,350	（貸）割引手形	1,102,500
手形売却損	66,150		

【決算整理】

（借）貸倒引当金	11,025	（貸）貸倒引当金戻入益	11,025
保証債務費用	11,025	保証債務	11,025

会計基準が求めているのは、あくまでも財務諸表上の記載であり、帳簿上の処理は財務諸表本体での表示のためだけにあるものではない。

### 3. 繰延資産から評価勘定へ

2006年、企業会計基準委員会から実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」が公表され、これまで繰延資産として計上することのできた社債発行差金が繰延資産から除外された。これを受けて、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の「社債その他の債務は、債務額を持って貸借対照表価額とする。ただし、社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合など、収入に基づく金額と債務額とが異なる場合には、償却原価法に基づいて算定された価額をもって、貸借対照評価額としなければならない」（第26項）という規定に従い、多くのテキストから社債発行差金が削除されている。

日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」でも、「会社法では債務額以外の適正な価格をもって負債の貸借対照表価額とすることができることとされたことから、金融商品会計基準では社債等についても償却原価法を用いることとした。これにより社債発行差金の計上は認められなくなった。」（第303項）とし、転換社債の会計処理で社債発行差金を計上していた設例26も削除された。

しかし、安藤（2011, 152-155）も指摘するとおり、会計基準が規定しているのは、あくまでも社債の貸借対照表価額であり、帳簿上の処理にまで言及しているわけではない。社債発行差金を繰延資産ではなく社債の評価勘定と位置づければまったく問題はない。

アメリカでは古くから評価勘定と位置づけている文献があり、Paton（1955, 1191）では、実務上、社債発行差金（bond discount）が社債発行費とともに繰延資産（deferred charge）として計上されているが、社債発行差金（bond discount, bond premium）は負債の評価勘定（contra

and adjunct liability accounts) であるとの説明がある。最近のテキストでも、下記のように、bond discount, bond premiumという評価勘定を使用する総額処理と、使用しない純額処理の両者が併記して説明されている (Libby et al. 2020, 530-534)<sup>4</sup>。

割引高勘定あり			割引高勘定なし		
	借方	貸方		借方	貸方
現金預金 (+A)	96,535		現金預金 (+A)	96,535	
社債割引高 (-L)	3,465		未払社債 (+L)		96,535
未払社債 (+L)		100,000			

打歩高勘定あり			打歩高勘定なし		
	借方	貸方		借方	貸方
現金預金 (+A)	103,630		現金預金 (+A)	103,630	
社債打歩高 (-L)		3,630	未払社債 (+L)		103,630
未払社債 (+L)		100,000			

わが国のテキストでも、たとえば佐藤 (2018, 194-196) では、評価勘定法と収入額法と称する二つの処理が併記され、前者で社債発行差金が評価勘定として使用されている。

債務額は社債原簿で個別に把握することもできるが、社債発行差金勘定を使用し、社債勘定に債務総額を計上することによって、社債勘定は社債原簿の統制勘定となる。これに対して、評価勘定を使用しなければ社債勘定と社債原簿の連携は図れない。

直接減額法による処理は、「金融商品に関する実務指針」第126項の「資産に計上された債券の処理方法である償却原価法の処理は、負債に計上された社債等にも適用される。」という見地から、取得側の満期保有目的の債券の償却原価法による処理との整合性を図ったものと考えられる。ただし、満期保有目的の債券の処理も、

(借) 満期保有目的債券	100,000	(貸) 現	金	96,535
			有価証券取得差額	3,465

という評価勘定法によって処理すれば、両者の整合性が図られ、満期時の償還額を総勘定元帳上でも把握することができる。

#### 4. 収益・費用の評価勘定

2018年に公表 (2020年改正) された「収益認識に関する会計基準」及び「同適用指針」は、収益の計上を中心とする会計処理に大きな影響を与えた。基本的には、近年増えてきた契約の

<sup>4</sup> イギリスで社債の処理を取り上げている文献は少ないが、Britton & Waterson (2006, 135) では、社債発行差金勘定 (debenture discount account) が使用されている。なお、本稿の趣旨とは関係ないが、略式の仕訳等の日米英での違いを示すため、仕訳の形式をあえて統一していない。

中に複数の履行義務が存在する複雑な取引への対応が中心であるが、一般的な商品売買取引の処理にも変化が見られる。

これまでわが国の会計実務では、伝統的に出荷基準が採用されてきたが、会計基準では検収基準を原則とし（第39項及び第40項）、出荷から検収までの期間が数日間の取引となる国内販売に限り、差異の金額的重要性が乏しい場合の代替的な取扱いとして、適用指針（第98項）で出荷基準が容認されている。

これを受けて、財務諸表等規則及び同ガイドラインでは、かつて第72条二、72-1、72-1-2にあった「量目不足、品質不良、破損等の理由により代価から控除される」売上値引及び戻り高についての規定が削除された。これらは顧客の検収で撥ねられ、検収後に売上が計上されるので当然のことであるが、これはあくまでも財務諸表上の話である。

しかし、帳簿上も検収後に売上が計上するとなれば、これまで売上勘定の評価勘定であった売上値引勘定及び売上戻り勘定も不要となり、これと平仄を合わせるのであれば、仕入値引勘定及び仕入戻り勘定も不要になる。すなわち、出荷・入荷時は「仕訳なし」、検収後に返品・値引控除後の額で「売上」、「仕入」の計上という処理になる。補助簿も主要簿に合わせるのであれば、売上帳、仕入帳への赤字記入、あるいは売上値引・戻り品帳、仕入値引・戻り品帳も不要となる。したがって、評価勘定やこれまでの補助簿の赤字記入、値引・返品帳は、代替的な処理としてのみ存続することになる。

簿記のテキストでの上記の内容の取り扱いはまだ確認できていないが、「商工会議所簿記検定試験出題区分表」「同商業簿記標準・許容勘定科目表」（2021年12月10日）によると、補助簿の赤字記入としての仕入戻り・売上戻りは健在であるが、返品に係る評価勘定は消滅し、評価勘定としては売上割戻、仕入割戻勘定のみが見られ、品違い等による値引についての説明はなくなっている。

これは、値引の意味がこれまでの品違い等に起因するものではなく、会計基準及び同適用指針（第23項）での値引の取り扱い、すなわちリベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー、返品権とともに、事後的な変動対価の取引の一つとなったことによるのであろう。もちろん、設例では財務諸表で表示されない評価勘定による総額処理は見られず、控除後の純額処理が行われている。これまでの傾向からすると、今後、わが国のテキストも、適用指針の設例の影響を受けて変貌してしまうのかもしれない。

それでは、IFRS対応を謳っているアメリカのテキストでの売上の減額となる取引の処理を確認してみよう（Kieso, et al. 2020, 7・8-7・10）。

現金及び売上債権を取り扱う第7章では、変動対価（variable consideration）として、まず売上割戻（trade or quantity discounts）が取り上げられており、売掛金と売上が割戻控除後の額で記録されるとの説明があるが、設例による解説はない。

次に売上割引（cash discounts, sales discounts）については、下記のとおり総額法と純額法による処理が併記されている。

<u>総額法</u>		<u>純額法</u>	
€10,000の売上, 支払条件 2/10, n/30			
売掛金	10,000	売掛金	9,800
売上	10,000	売上	9,800
割引期間内に受け取った売上€4,000についての支払			
現金預金	3,920	現金預金	3,920
売上割引	80	売掛金	3,920
売掛金	4,000		
割引期間後に受け取った売上€6,000についての支払			
現金預金	6,000	現金預金	6,000
売掛金	6,000	売掛金	5,880
		売上割引失効益	120

そして、理論的には純額法が正しいが、多くの企業は総額法を採用しているとし、総額法を提示した理由として、純額法の場合、割引期間を超過した売掛金の売上割引失効益を計上するために、実務上、追加的な分析と帳簿記録が必要になるということをあげている。

わが国の指針に割引の設例は見られないが、他の設例での処理に準えて、帳簿上の処理ではなく、あくまでも財務諸表上の表示という視点から処理を考えると、商品の販売時に割引高を€80と見積もって、

販売時：(借) 売掛金	9,920	(貸) 売上	9,920
割引時：(借) 現金預金	3,920	(貸) 売掛金	3,920
残 額：(借) 現金預金	6,000	(貸) 売掛金	6,000

と処理されることになるであろう。

件の売上戻りと値引 (sales returns and allowance) については、製品に不満がある場合 (dissatisfaction with the product) に値引や返品に応じるという条項を盛り込んでいる場合に、売掛金及び関連する収益を受領が見込まれる対価の額で記録するとし、次の設例が示されている。

〔設例〕2022年1月4日、商品を\$5,000で掛け売りし、過去の実績及び現在の市況から\$400の返品を見積もった。

2022年1月4日	
売掛金	5,000
売上	4,600
返金負債	400

2022年1月6日、商品の一部に欠陥があり、\$300の値引を認めた。

2022年1月16日		
	返金負債	300
	売掛金	300

この結果、損益計算書で\$4,600の純売上高が報告され、財政状態計算書で\$4,700の売掛金及び\$100の返金負債が報告され、その純額、\$4,600が受領の見込まれる現金の額を示すものとしている。

一見すると、わが国の設例と同様に財務諸表上の表示を考慮した処理が行われている。しかし、変動対価の詳細を論じた第18章の収益認識では、以下のように異なる処理が説明されている（Kieso, et al. 2020, 18・20-18・22）。

〔設例〕2022年1月12日、原価€6,000の商品を€10,000で掛け売りした。購入後45日以内ならば未使用品の返品を受付けている。

- 1月24日、品違いで€200が返品された。
- 1月31日、決算にあたり€100の返品を見積もった。

2022年1月12日		
	売掛金	10,000
	売上	10,000
	売上原価	6,000
	商品	6,000

2022年1月24日		
	売上戻り及び値引	200
	売掛金	200
	戻り商品	120
	売上原価	120

2022年1月31日		
	売上戻り及び値引	100
	返金負債	100
	見積り戻り商品	60
	売上原価	60

この結果、1月中の損益計算書では、売上高から売上戻り及び値引高が控除され、純売上高€9,700、売上原価€5,820が報告され、1月末の財政状態計算書では、売掛金€9,800、戻り商品

€180, 返金負債€100が報告されることになる。

ここでは先ほどの設例と異なり、売上戻り及び値引を考慮することなく、販売時に売上と売掛金が総額で計上され、決算時に返品及び値引を見積もって修正記入が行われている。その理由として、前出の売上割引と同様に、販売時に純売上高を見積もるのが困難で時間を要するため、多くの企業は修正記入法を採用しているという。さらに、売掛金を純額で計上すると、売掛金についての統制勘定と補助元帳の照合関係を失うことに繋がる恐れがあることもあげられている。決算整理で対応することによって、実際の返品や値引に関する情報を入手することができるだけでなく、売掛金及び売上高を企業が受け取る権利を有する額で計上するというIASBの目的を達成できるとしている。(Kieso, et al. 2020, 18・21, fn.)

このように、IFRS対応のアメリカのテキストでは、財務諸表上の表示と帳簿上の処理が明確に区別され、従来通り評価勘定を使用し、債権管理も意識し、販売時は見積もりの要素を考慮することなく、貸し倒れの見積もりと同様に決算整理事項としているのである。

それでは、同じくIFRSに対応したイギリスのテキストでの取り扱いはどうであろうか。まずは売上戻りについて見てみよう。売上戻りとして、返品権付き販売 (on sale or return basis) と試用販売 (on approval) が取り上げられているが、ここでは、潜在的顧客に送付された商品は、実際に販売されるまで売上として計上できず、期末に原価で棚卸資産に含めるものとしている。しかし、多くの場合、正確な売上高を決定するのは困難なので、返品予想の見積もり高を使用するとして、過去の返品率で返品引当金を計上している出版社の会計方針の実例が紹介されている。しかし、これはあくまでも財務諸表上の話であり、帳簿上の処理については、次の勘定記入例が示されている。(Thomas & Ward 2019, 155-156)

〔設例〕20X9年2月3日、£1,000の書籍をXY社に返品権付きで出荷した。

2月5日、数冊が破損のため、XY社から£100が返品された。

2月28日、XY社から、£500の書籍を販売した旨の連絡があり、同額の小切手が送られてきた。まだ販売されていない書籍について、引当金を計上した。

XY社勘定						売上勘定					
20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£
2/3	売上	1,000	2/5	売上戻り	100				2/3	(株)XY	1,000
			2/28	当座	500						

当座勘定						売上戻り勘定					
20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£
2/28	(株)XY	500				2/5	(株)XY	100			

返品引当損 (sale or return account)						返品引当金 (provision for returns account)					
20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£	20X9	摘要	£
2/28	返品 引当金	400							2/28	返品 引当金	1,000



返品引当損勘定は、売上戻り勘定とともに売上勘定と相殺され、損益計算書上、売上高は£500となり、財政状態計算書上、返品引当金勘定はXY社勘定と相殺されるとしている。売上戻りについては、帳簿上は評価勘定が使用されており、わが国の設例のように、販売時に返品を見積もって返金負債として計上するのではなく、従来通り、実際に返品があったときに売上戻りが、そして決算時に返品引当金として計上されている。

このように、イギリスでも帳簿上の処理と財務諸表上の表示が明確に区別されているが、これはイギリスの帳簿組織にも起因するものと考えられる。イギリスでは売上帳 (sales day book)、戻り品帳 (sales returns day book)、仕入帳 (purchases day book)、戻し品帳 (purchases returns day book)、現金預金出納帳 (cash book)、小口現金出納帳 (petty cash book)、普通仕訳帳 (journal) で構成される分割仕訳帳制が採用されている。収益認識に関連する売上帳は、掛け取引を対象とする帳簿で、インボイスの写し及び勘定借記通知書 (debit notes) に基づいて記入し、割戻がある場合は、販売時に割戻控除後の額で記入されている。そして、総勘定元帳の売上勘定、売掛金勘定には合計転記、売掛金元帳には個別転記される。戻り品帳は、返品、過大請求の修正を記載する勘定貸記通知書 (credit notes) の写しに基づいて記入し<sup>5</sup>、総勘定元帳の売上戻り勘定 (sales returns account)、売掛金勘定に合計転記、売掛金元帳に個別転記されている (Thomas & Ward 2019, 180-186)<sup>6</sup>。

売上割引については、多欄式現金預金出納帳の売上割引欄に記入され、総勘定元帳の売上割引勘定 (discount allowed)、売掛金勘定に合計転記、売掛金元帳に個別転記されている (Thomas & Ward 2019, 196-202)。

このように、イギリスでは取引がインボイス等の証憑に基づいて原始記入簿 (books of prime entry) に記入され、総勘定元帳へ合計転記、補助元帳へ個別転記するシステムとなっているため、評価勘定も健在なのである。

## 5. 結びにかえて

会計基準等の設例による解説は、難解な会計基準等の理解に有用なものとなっているが、それが帳簿上の処理として、そのままテキストや検定試験にまで影響を与えている。すでに指摘したように、設例はあくまでも財務諸表上の表示の見地から提示されたものであり、例示にすぎない<sup>7</sup>。

わが国では、財務諸表に直結する単一仕訳帳・総勘定元帳を前提とするテキスト等が多く、証憑、補助簿との関連が軽視されているようである。言うまでもなく簿記は、総勘定元帳だけで成り立っているわけではなく、単一仕訳帳制であったとしても、原始記入簿である補助記入帳との連携、補助元帳との照合が不可欠である。英米のテキストでは、この視点が失われてお

<sup>5</sup> 勘定貸記通知書という用語はないが、勘定借記通知書に準えたものである。

<sup>6</sup> 値引の設例がないが、勘定借記通知書に基づき記入するとあることから、値引は売上帳に記入されるものと考えられる。なお、イギリスのテキストにおける帳簿組織については、原 (2019, 79-89) を参照のこと。

<sup>7</sup> 本稿の趣旨とは関係ないが、収益認識に関連して、トレーディング目的で保有する商品の収益計上の際、商品運用損益 (売買損益・評価損益) 勘定ではなく、財務諸表に引っ張られて売上勘定が使用されることを危惧している。

らず、損益計算書上、検取基準が求められていても、実務上、帳簿上の処理は出荷基準が採用されており、簿記システムのインプットとアウトプットである証憑と財務諸表の連携を図る手法、評価勘定法が健在である。

わが国のある出版社では、「収益認識に関する会計基準」の適用によって、返品調整引当金がなくなり、新たに返金負債と返品資産が計上されている。帳簿上の処理を照会したところ、適用指針の設例のように、商品の販売時に返金負債と返品資産を見積もって計上する処理は行っておらず、商品売買取引の処理には、仕入勘定、売上勘定、返品勘定（売上戻り勘定）、繰越商品勘定を使用し、販売時には総額で売上を計上し、実際の返品時に返品勘定、決算時に返金負債と返品資産を見積もって計上する処理を行っているとのことであった。実務を考えれば、貸し倒れの見積もりと同様、販売の都度、返品を見積もるのは困難であり、当然の処理である。評価勘定を使用しているのも、直接減額処理をすると、出版社にとって重要な情報である返品情報が、残高試算表のデータから入手できなくなるからであろう。

簿記のテキストに、財務諸表上の表示という視点で作成されている設例の処理をそのまま取り入れるのではなく、証憑に基づいて取引を事実通りに記入する帳簿の存在を忘れてはならない。ここで評価勘定は両者をつなぐ重要な役割を担っているのである。

## 参 考 文 献

- 安藤英義 (2011) 「会計基準等に対する簿記の独立性」『会計』180(2).  
久野光朗 (1961) 「会計上の評価勘定」『商學討究』12(3).  
佐藤信彦 (2018) 『財務諸表論の要点整理 (第13版)』中央経済社.  
沼田嘉穂 (1973) 『現代簿記精義』中央経済社.  
蓮井良憲・酒巻俊雄 (1978) 『手形法・小切手法』青林草書.  
原俊雄 (2009) 「財務諸表項目と勘定科目」『会計』176(1).  
原俊雄 (2019) 『簿記と帳簿組織の機能—歴史的・国際的視点から』中央経済社.  
Britton, A. and C. Waterson (2006) *Financial Accounting*, 4<sup>th</sup> ed., Pearson Education.  
Kieso, D. E., Weygandt, J. J. and Warfield, T. D. (2020) *Intermediate accounting: IFRS Edition*, 4<sup>th</sup> ed., John Wiley & Sons.  
Libby, R., P. A. Libby, and F. Hodge (2020) *Financial Accounting*, 10<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill Education.  
Paton, W. A. (1955) *Accountants' Handbook*, 3<sup>rd</sup> ed., The Ronald Press Company.  
Siegel, G. and J. K. Shim (2006) *Accounting Handbook*, 4<sup>th</sup> ed., Barron's Educational Series, Inc.  
Tomas, A. and A. M. Ward (2019) *Introduction to Financial Accounting*, 9<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill Education.

〔はら としお 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2022年5月2日受理〕