

会計学上に所謂発生主義と

実現主義に關する若干の考察

——発生主義と発生主義会計について——

津ノ國長四郎

- 一 序
- 二 本 論
- 三 む す び

(→)

今日会計学者の間に於て暫々問題とせられる会計に於ける発生主義と実現主義或は現金主義とは如何なることを意味するの、——勿論、それは種々な立場から色々の意味に解されているようであるが——第一それらは果して相互に關連するべきものであるかどうか、仮に、実践会計上、かかる三者が關連性をもち、又もたねばならないものとして、それは何故に、又如何なる根拠にもとずいて然るか、更にそれは如何なる程度に於て相交渉するか、即ちその定義と關連性の問題を明にしなければならぬのであるが、実はそれは一見する程、左様に容易なことからではないのである。蓋しそれは会計方法上の換言すれば会計学上の基本的問題に關するものであるか

ら、随つて、その前提として会計学そのものの、少く共その範圍規定に出発しなければならぬものである。

それ故、私は、ここで斯る会計学の基本的問題を結論づけ或はそれを論じ尽し得ると思うものでは勿論ないのであつて、それは簿記と会計学の——所謂狭義の会計学の——範圍内に於る諸見解の私なりの整理に過ぎないものとなるであらうことを断つて置く。

随つて先ず所謂狭義の会計学について前提的に一言すれば、即ち、簿記は企業資本（以下単に資本と呼ぶ）の増殖過程を井然と秩序正しく把握する為に、一定の形式（勘定形式）に依て資本の循環過程（その運動を個別的にみるときはそれは取引と称せられる）を記録し計算する方法であり様式である。而して貸借対照表及び損益計算書（所謂財務諸表）は一定期間毎に資本運動の期間的結果を、即ち増殖結果を、一は継続的連絡的に、他は期間的完了的なものとして総括的に計算し、表示する一覽表である。そして前者を中心問題として取扱うのが簿記論であり、専ら後者を取扱うものが従来の称呼に依れば貸借対照表論（近時所謂財務諸表論はこれに相当する）であろうが、所謂狭義の会計学とは斯る両者を統一的に総括する立場に於て成立するものであると謂う蓋し会計方法は一連の資本運動過程並にその期間的成果の把握と表示の問題を含むものであつて、期間的成果は特殊の手續きを以て終るとは云うものの、それはやはり簿記の記録によるものであり、その一定時点に於る結果として把握されるべきものであらうからである。（従来、——少く共企業会計原則の発表以前に於ては、——我国では簿記論に対して貸借対照表論を以て狭義の会計学とする人々が多かつたのであるが、その根柢は必ずしも明ではなかつたようである。）

以上は会計学に対する私なりの一応の見解であるがここでは斯る見解にもとづいて考察をすすめてゆく、

(二)

問題の中心に進む前にそれぞれの定義的規定を試みる必要がある。所謂発生主義と実現主義の意味及関連については今日会計学者にあつても種々なる観点から種々なる理解のもとに種々なる見解が行われている状態である。そして、又そ、う、あ、る、べ、き、も、と私は思うのであるが、例へば実現主義とか発生主義とか云う言葉自体についても始めから専門語として特定の意味内容を与へる場合と、或は一般的な理解の前提に立つ場合とでは理論の内容も亦、自ら相違する訳であつて、まことに、今日会計ということからは或る程度常識化されていると云い得る程に、それは普遍的な一つの社会制度となつているのであるが、而も、それは尚一群の職業的会計士及び専門家を擁せざるを得ない程、特種な思考と用語を必要としているのであつて、それは或る程度常識化されているだけに、それだけ一層学問的にも、即ち一般の人々の側はともかくとして、かえつて所謂会計学者達の間には於て概念の混乱におちいる危険性があるとさえい得るのであつて、所謂発生主義と実現主義の論争に於てもその感が深いのであるが、兎に角それについて現在行われている会計学者の諸見解には共通の二点がある。そしてそれは何れもが何らかの意味に於て両者を相互関連的にとり扱つていると云う点とそれを損益計算上の原則として期間概念との關係に於て論じていると云う二つの点に於てである。

随つて以下、吾々も亦この二つの点を前提的条件として論を進めよう。

企業会計に於る、随つて損益計算に於て今日問題となつていゝる発生主義と実現主義の問題は、古く寧ろ現金主

Cash Basis と発生主義 Accrual Basis の問題としてとりあげられていたのである。そしてここでは所謂現金主義とは現金収支を基調としてすべての損益を計算すると云うやり方であると説明せられる、随つてそれは實質的に収益が発生していてもそれが現金で入金せられない限り収益として取扱はないし、又経費についてもそれが支払はれない限り経費として処理しないというやり方であつて、古き収支会計のそれに外ならない。企業活動の大半が給付に対する現金の支払に依て反映せられ得る限りに於て、即ちそれが主として現金取引のみからなるような企業段階、随つて小規模企業の会計方法としてそれは妥当性を有する方法であり、このやり方では所謂未実現利益 unrealized profit は認められる余地はないと云うこととなるのであるが、これに対して発生主義は期間計算に重きを置くと共に企業損益計算として（損益の発生が現金の収授とは別個の問題であることは云う迄もないであろう）当該期間に所屬すべき経費、換言すれば当該期間の経費は現実に現金で支払はれなくてもこれを当期の経費に計上するとともに収益についても同様に、仮例、現金を入手しなくても当該期間に所屬すべき収益はこれを当期の収益として計算すると云うやり方を云うのであつて企業損益計算としては本質的な考へ方に立却するものであるといふべく正に大規模企業の段階に於る必然的な会計方法であると云はなければならぬ。

ところが問題はかかる本質的な費用と収益の計算に当り当該期間に所屬すべき費用と収益をいつ如何にして把握するか of 具体的判定基準（認識基準）の困難性にあるのであり、そこで斯るものとして或は現金の収支と云うことが記録の、随つて計算に於ける一つの目標となり得るのであつてここに発生主義に対する現金主義の意義があつたのである。

併し今日に於る如く狹義の現金取引の範囲は実践上非常に圧縮せられて、事実上それは銀行預金に代位せられ、

更に信用に基く掛売買、手形取引等々に代替せられていくと云う事情の下に於ては現金主義なる言葉は単なる形式的意味に於ても不適當でありそれは寧ろ実現主義ととも称すべきものであるとするのであつていわば準現金主義ととも称すべきものであるようであるが、併し、よく考へて見ると斯る考え方もよい、それをそのまま拡張して行つたものが税法に所謂権利確定主義となり、更に進んで窮極的には簿記の基本的説明としての財産の増減と変化と云うことに行きつくように思はれると云うことである。斯くして私には現在実現主義をめぐる議論には次の四通りの理解に基くものがあるように思はれる。即ちそれを現金化乃至は準現金主義の意味に解する人々と所謂売上主義 Sales Basis 更には債権、債務等の成立の意味に於る権利確定主義の思想、更には、より包括的に財産の増減変化の意味に解する場合とである。

蓋し、抽象的な資本の運動はその現象形態としての所謂財産の姿態転換過程に外ならないのであるから吾々は所謂実現主義の意味をかかると資本運動過程に於る現象形態としての財産の増減及び転形を記録乃至、計算の契機とするという、やり方の意味に理解する。随つてそれは抽象的な費用収益の発生に対する（資本の運動は企業の主体的立場からは費用と収益として現象する）所謂認識基準たと同時に測量基準たり得るものであらう。蓋し所謂財産の変動なる言葉には、その転形と量的な増減の意味があると解するからであつて、謂う迄ないことではあるが、今日に於ては貨幣単位が共通の計算単位として使用せられているのであるからである。

最後に未実現利益の排除の問題であるがこれは全く会計の堅実主義の要請に基くものであつてそれとこれとは問題の系列を異にすると思うのであるが、先にも、一言したように時としてこれが所謂実現主義と混乱して理解せられている傾がないでもないようである。以上を整理して現在行はれている諸見解を検討しよう。

第一のものは、それを損益計算原理として古き現金主義から所謂実現主義へ、更に実現主義から発生主義への発展に於て理解し去らうとする態度であつてその限りに於てそれは理論的でありたしかに本質的な見解であると思ふのであるが、ただそれだけでは損益計算の原理的發展と會計に於る技術論的な意味のそれとの區別に於て未だ十分ではないように思はれる。蓋し今日所謂発生主義 Accrual Basis と実現主義 Realization Basis の問題は寧ろ會計方法上の、換言すれば會計学に個有の技術論的な意味に於て使用せられるのが寧ろ普通であると思ふからであり、その限りに於て所論は會計学的には、尙不十分であると云はなければならぬ素卜でもあつて、従つて実践的に妥当し難いものとなるであらう。

第二のものは実現主義と所謂現金主義の實質的區別を認めないものであつて、寧ろ発生主義と実現主義（現金主義を含む）を對立的に理解せんとするものでそれは會計学者の所謂現金主義思考に対する発生主義思考に通ずるものとしてそれから暫々収支會計と発生主義會計と云う具合に問題が置き換えられる。

第三のものは近代會計方法に於る現金主義會計方法の意義を無視することに依り前同様に実現主義と発生主義のみの區別を説くものであつて形式的には第二の所論と同様であるように見えるのであるが、実は寧ろ第一の見解に近いものがあるようである。

第四は純技術論的な立場からそして傳統的なそれとして費用は発生主義でとらへるが収益は実現主義によらなければならぬ随つて未実現利益は之を計上してはならないと云うのであつてまさしく傳統的な保守主義のそれに外ならない。然るに

所謂企業會計原則の見解はこうである「すべての費用及び収益はその支出及び収入に基いて計上し、その發生

した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。未実現利益は原則として当期の損益計算に計上してはならない(第二損益計算書原則の(一))であつてそれが①すべての費用及び収益は支出及び収入に基いて計上すると云う点に於ていわば記録に於る実現主義を②すべての費用及び収益はその発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならないと云う箇所では計算に於る発生主義を宣言しているのであり③未実現利益は原則として当期の損益計算に計上してはならないと云う点に於ては伝統的な堅実主義の要請に従つていようである。

吾々は言葉としての実現主義と発生主義を問題としてそれ自体のうちに会計方法の基準を見出さんとする態度は凡そ無意義であると思うし、又アメリカの Accrual Basis とか Sales Basis とか或は Cash Basis とかについて解釈し又、独逸 Bilanz-Lehre に於る所謂 Dynamische Bilanz-Auffassung のそれに従うと云うのでもなしに、一応ここでは、経済の發展に於て企業規模の漸次的拡大とその活動の複雑化したがつて記憶に依るを得ないが為に記録を必要とし結果を価値量的に把握する為に計算が行われ、更に企業に對する利害関係者の増加と云うことが一般に對するその表示を必要とするに至つたのであつて之を要するに会計方法は形式的には記録計算及び表示の方法であると云うこととなるのであるが、而もかかる記録計算表示の總括的方法でなければならないと云う理解の下に於て所謂発生主義と実現主義の問題を、更には現金主義に關して考察してみようと思う。即ち、それは会計方法の要素的内容としての記録の過程(簿記過程)計算の過程(決算)及び表示(財務諸表)の過程を通じて現実に活きているそれについての意味理解を行うべきであると謂う。

斯くて私は所謂発生主義は現金主義との關係に於て問題とせられるべきものではなく、現金主義から発生主義

への發展に於る發生主義と實現主義の問題として考察せられるべきであると謂う。併し、それは又收支會計と企業會計方法としての複式簿記の対立の形に於てではない。蓋し吾々の研究は始めから企業會計として定立せられているからである。然るにその企業會計が、又始めには現金主義的收支簿記として發生したものであり又現在に於ても小規模企業に於てはそうした形で行はれていると云う事實の故に、問題の焦点がややもすればかされるように思う。

扱て、議論の目標を見失はないために結論をさきに云へばそれは所謂發生主義と實現主義との關係が一般に次元を異にする二重の意味に於て用いられ且理解され而も時としてそれが混同せられていると謂うことである。即ちその一は損益計算原理としての發生主義と實現主義であり、今一つのそれは技術概念としてのそれであつて一般に發生主義を Accrual Basis の意味に於て、而して實現主義を realization Basis の意味に於て用いる場合、それぞれあつてこの場合には所謂實現主義の實質の意味は現金主義 Cash Basis と同義的に解釈せられるべきものであることを注意しなければならぬ。

私も亦、近代會計方法に本質的な特徴はその發生主義會計たる点にあることを認め、且これを強く主張するのであるが併し具体的には所謂發生主義は實現主義に対する關係に於てもそれを一つの認識基準（今日の經濟構造の下に於ては、又現在の會計方法に於ては同時にそれは一応價值測定、隨つて所謂測量基準として用いられている）として技術的に有用な概念を構成しているのである。そしてそこでは両者は対立概念としてではなくいわば一物表裏の關係に於て寧ろ並行的に使用されているのを見るのである。然も所謂發生主義と實現主義の問題を論じるに當つて一般に斯る二つの區別が必ずしも十分ではない様である。蓋し従来、會計学は大体簿記論と、貸借対照

表論（財務諸表論）とに分れて来たためにそこに会計方法としての統一的な見解を窺い得なかつたのであつて、それは各々別々に吟味せられねばならなかつたのである。そしてそのためにかえつて会計学者の間に無用の混乱が惹起せられる場合が多かつた。所謂静態観と動態観の対立に於てもそうであつた、而してその区別の標準は人によつて相違したのであり、又今も相違しているのであろうが、之を一般的に云えば前者は所謂財産計算を主たる目的とするに對して後者は損益計算を主とする見解であると云うことが出来よう。

而してここに云う財産計算とは何であるかと云うことについては先ず財産の概念を明にしなければならぬのであるが、今それを特定の時点に於て財産形態をとる資本の総計であると云う具合に解するならば財産計算も亦必要な場合があるのである例えば創業とか解散とか合併等の場合に於ては専らそれが要求せられる、併し継続企業 *Going Concern* を建前とする吾々の会計に於ては期間的損益計算が主として要求せられるのであつて、その手段として即ち損益決定の一要素として財産計算が問題となるに過ぎないことを意注しなければならぬのである。即ち将来幾何のものが復帰するか復帰したものは幾何であるかを正確に計算することが、又期間的損益を正確に、而も正当に把握せしめることとなるのであり、そこではこの意味に於てのみ財産計算が行はれているのである。学者が、述べるところに依れば静態観と動態観とは一は財産計算を主目的とし他は期間的損益計算を主目的とするものとしてそれは区別せられているのであるが、もとより目的自体については当然区別せられるべきものであろうが、併し彼等が行うその仕方は両者とも全く同じであることを特に指摘し度いのである。

そこには財産を如何に解するか、いわば絶対的にその価値量を把握するか或は相対的なものとして将来への復帰を考慮するかの概念的な相違があるに過ぎないのであつて、動態観と雖、静態観と同様に財産を計算の一要素

として使用していることは同じである。只目的観の相違が概念的構成を変化せしめているに過ぎないことを注意しなければならぬ。

されば本来企業資本の循環過程の把握方法としての複式簿記はその第一課に於ていみじくも教えているではないか、即ち「企業の経営活動は経済的には財産の変動として現れる而して斯る財産に変動を惹き起す一切のことがらを簿記では取引 Transaction と呼び簿記はこの取引を記録するのである」と、思うに財産の変動とは財産の量的増減とその単なる転形を含む二様の意味を有する。而して転形は勿論のこと増減については他方に於て損益の発生或は費用又は収益の発生として記録されることに依り複記が成立するのである。（複式簿記は財産計算と損益計算の交錯に於て成立すると云はれるのは蓋し斯る意味に於てであろう）私は所謂実現主義に個有の意味はかかる損益計算に於るいわば財産法上の認識基準として、換言すればそれは会計方法の一環としての複式簿記に於る記帳の契機に関する原則として理解すべきであると謂う、既にして簿記上所謂取引の分類で示されている様に交換取引、損益取引、損益混合取引、の何れに於ても更に資本取引も亦財産の変動として実現するのである。例えば損益取引についてこれを云えばそれは一方財産の増減として実現すると同時に、他方に於て費用及び収益の発生としてとらえるのが簿記のやり方である。そして財産計算的には実現主義が、損益計算的には発生主義なる言葉が、使用せられるのであるが両者は斯くて相対立するそれではなしに寧ろ同一現象についていわば表裏の関係に於て理解せられるべきものであろう、さきに私が両者は寧ろ並行概念であると云つたのは此の意味である。

唯、ここに注意すべきことは期間の介入によつて事情は少しく変るといふ点である。即ち或種の費用と収益についてはその発生を一定の時間的長さについて、換言すれば時間的關係に於て考察しなければならぬものがあ

ると云うことである。たとえば受入或は支払の家賃、地代、利子、割引料の如くであり、又諸種の使用料、賃銀、給料、保険料、時として宣伝費、広告料の如くであつて、之を一般的に云えば用役或はサーヴィスの給付又は受入はその対価の支払又は受入の側面からみて所謂財産の増減と云う実現主義に基いてとらえられる(記録される)のであるがその間に決算が介入(一定時点を中心とすれば)することによつて記録と費用及び収益の本質的な帰属関係が前期と後期に分割される場合があると云うことであつて即ち、費用の前払と収益の前受、及び未収の収益と費用の未払分の関係である。そして損益計算は原則として発生主義であるが収益については実現主義の制限を受ると教へられるのであつて而してこれが直ちに未実現利益の排除の問題と結びつけられてそこに保守主義の原則或は堅実主義の原則が指摘せられるのである。そしてこの点に関する限り逆の表現も可能であるのであつて例えば支払つた費用は実現主義によつて支払と同時に費用の勘定にその発生が記帳せられる。随つてそのまま決算に入るときは右の費用勘定の金額はそれだけ損失として計算されて終うのであるがこれが発生主義の観点からは前払経費として次期に繰越されると云うことは素下なる会計の保守主義或は堅実主義の考えとは寧ろ逆のやり方であると云はなければならぬであらう。

ここで所謂実現主義処理法に対する期間の介入による発生主義的処理法の態様について若干駄足を加えるならば、

先ず前払金と前受金の処理について、例えば十月一日に保険料一ケ年分として一二、二〇〇〇円が支払はれた場合に、出て行く現金一二、〇〇〇に着目して保険料勘定の借方と現金勘定の貸方に記入される即ち実現主義にもとずいて記帳されるのであるが、二ヶ月後の十二月三十一日に決算を行うとすれば当期に帰属すべき保険料、

換言すれば保険料の当期発生分を $¥12,000 \times \frac{2}{12} = ¥2,000$ と把握して之を修正するのがある。即ち、 $¥12,000 - ¥2,000 = ¥10,000$ 即ち、 $10,000$ 円が保険料勘定の貸方（控除）に記入されると同時に前払費用勘定或は未経過保険料勘定の借方に記入されて繰越される。

次に、地代一ケ年分を前受しそしてその他の条件を前同様と仮定した場合には入金したときに現金勘定の借方と受入地代勘定の貸方記入が行はれるのであるが二ヶ月後の決算に際しては当期分の収益として、 000 円を計上し残りの $10,000$ 円は前受金或は前受地代として即ち負債として繰越される。即ち、受入地代勘定の借方（控除）と前受地代勘定の貸方に夫々 $10,000$ 円が記入されるのである。そして以上は実現主義記帳法に對する発生主義に依る修正である。

又未収、未払の關係について云えば銀行預金の利子は日々発生している訳であるが銀行で当方の口座に對する利子の記入が行はれない以上実現主義にもとずけば受入利子の計算は出来ない訳であつて、随つてそのまま決算に入ればそれだけ利益が過少に計算されることとなるので期間的損益計算を正確に行うために発生主義の考え方にしたがつて利子未収分を計算把握してこれを一方当期の受入利子として利益に計上すると共に、他方ではそれを、未収金又は未収利子勘定に於て資産として繰越するのである、即ち未収又は未収利子勘定の借方に記入すると同時に受入利子勘定の貸方記入を行うのであり、更に、未払金についていえばたとえ給料二ヶ月分が遅配になつている場合に、給料となる費用は既に発生しているのであるがそれが未だ現金の支出或は何等かの財産の引渡という形で実現していない以上、記帳されていない訳であるから決算に當つてこれを算定把握して給料勘定或はの借方に記入すると同時に未払金或は未払給料勘定の貸方に記入して之を繰越するのである。然らざれば期間利益

経費勘定はそれだけ過大となる訳であつて、発生主義的思考に基く実現主義の補促と云うべきであらう。

以上所謂経過勘定をめぐる全く常識的な説明となつたのであるが要は実現主義と発生主義の具体的理解のための引用であつて普通に所謂実現主義に対する発生主義の意味はこうであつて損益計算過程に於るその技術的意義は又相当なものである。蓋し近代会計方法に本質的な発生主義の方法は一般にかかる具体性に於て理解せられてゐるからである。

併し吾々は更に近代会計方法の本質的特徴はその損益計算原理としての発生主義に於て理解しなければならぬと謂う。

蓋しそれは企業資本の循環過程を現象的に、価値量的に記録して、その成果を期間的に把握するとともにその結果の対外的表示と云う一連の会計方法、即ち簿記過程→修正計算→決算→財務諸表の作成と云う過程の総合的観点から現実の会計実践に於る発生主義実現主義の理解が行はなければならない。即ち

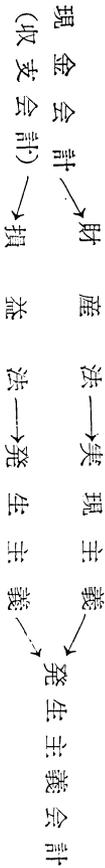
$G-W \cdots W' - G$ なる資本の運動は原資本価値が全部一度に斯る転形を遂げるのではない。それは多数の部分に分割されてその部分、部分が夫々斯る転形を並列的に、競合的に遂げるのであつて且各部分はその現象形態としてとる財貨の性質上各々その転形の時間的長さを異にする。だから企業資本の運動過程の或瞬間に於る静止的断面は個々の財貨の並列的集合として現象する例えば、土地、建物、機械、什器、原料、補助原料、預金、現金等として、そして企業資本の斯る部分的転形（個々の財貨の変動として現象する）を簿記上狭義の取引と云うのであり、簿記は現実には斯る財貨の姿態転換に應じて記録されるのであつて、これを吾々は簿記の実現主義 Realization Basis と理解するのであるが、此の意味に於て取引は簿記々録の対象であり出発点である訳である。

そしてこの点を強調するために簿記上の取引とは「屢々財産及び資本に變動を惹き起す一切の事実を云う」と形式的に規定されるのであろう。

吾々は会計方法としての個々の技術面に眼を奪はれて、全体の関係を見失つてはならない。云う迄もないことではあるが発生主義 Accrual Basis とか実現主義 Realization Basis とか売上主義 Sales Basis 或は現金主義 Cash Basis にしても言葉自体に意義があるのではなくて、何れも前述の如き一連の会計方法の総括的な観点に於ける実践原則として理解されなければならないであらう。

抽象的な企業資本の運動は財産の變動として現れる換言すれば企業活動の結果は財産の転形及び増減として実現する。そして簿記は斯る財産の増減と転形を、或は交換取引として或は損益取引として又損益及交換の混合取引として処理し尽す。そして吾々は斯る簿記のやり方の中に実現主義の意味を見出すのであり、斯る意味に於て実現主義と発生主義との関係は会計に於る財産法と損益法の関係にあるのであつて、いわば一物表裏の觀察である。

以上の理解は次のように図示することが出来よう。



而して企業会計も最初の間、随つて小規模企業の段階に於ては専ら現金会計として行はれる随つてそれは収支会計的である。而してそれが發展して所謂発生主義会計となるのであるが今日のものは、所謂財産法と損益法の

交錯に於て成立しているのであり而して所謂実現主義 Realization Basis とは謂うところの財産法的計算に於るその一根據として理解せられるべく、所謂発生主義 Accrual Basis はその損益法的計算方法に他ならない。而して損益法が期間の介入を俟つて始めて意味をもつに至るものであることは云う迄もないであらう。

(三)

私見に依れば所謂発生主義と実現主義の關係は、實質の意味に於ては次元を異にする問題である。

蓋し損益計算原理としての発生主義は近代会計方法に本質的な特徴であると云うべきものであるが、実現主義は、いわば一個の技術概念に過ぎない態のものである。これをしも実現主義を記録の原則として而して発生主義を計算の原則であると云い切ることは誤つてはいないにしても上述の意味に於て必ずしも妥當な表現ではないと思ふ。

随つて吾々は普通に用いられる発生主義 Accrual Basis 對、実現主義 Realization Basis の意味は寧ろ発生主義對現金主義 Cash Basis の意味に解せられるべきであると謂う。即ちそこでは前にも述べたように或種の費用と収益についてはその性質上決算の介入により、前払、前受及び未収、未払の關係が生ずるのであつてこの場合、計算を前期と後期に區別する標準として現金主義と云う言葉が問題となるのであり、それが未実現利益 unrealized profit なる言葉と結びついてかえつて事情を混乱せしめている傾がないでもない。

併し、會計方法を全体としてながめることによつて、それは実現主義による記録を発生主義の立場から修正することに依り直ちに目的を達するものであると云う場合に簡単に速断されては困るのであつて発生主義を補促す

るものとして、この外に評価の問題があり、減価償却の問題があり、貨幣価値の変動に基く価値修正の問題があるのであるが、唯、何れもが或は簿記として、或は減価償却手続として、又時には原価計算さへもが、更には一定の法律規定（例へば固定資産再評価法等）等々を根拠とする限りに於てそれは実践会計の日程に上ることを許されるのである。

近時暫々客観性の原則なる言葉が学者によつて使用せられてゐるのをみるのであるが、「客観性の原則」それは余りにも一般的な命題であつて之を特に会計学上のそれとしてうたうことは如何なものであろうか、唯、本来個別資本の主体的計算方法として發展して来た会計方法には爾来、特に客観性への要請とそれの絶えざる関心が比較的強いと云うことは出来るであらう。

ともあれ、發生主義と実現主義の実質的意味は、本来会計方法の根底に横る財産法と損益法に出發する問題であつた。換言すればそれは会計に於る損益法と財産法、更には靜態會計観と動態會計観につながる問題でもある。大胆に云つて、今日吾々は理論的にも実践的にも動態會計観の優位性を認めつつ、而も、時として靜態會計観の底流に足を払はれる状態にあるのであるが、所謂發生主義と實現主義の關係の考察に際しても亦同様なものがあるようである。