

## 發生主義の會計における實現主義の問題

津ノ国長四郎

(一)

會計学にいふところの、發生主義と實現主義乃至は現金主義の意味及関連については今日専門學者の間にあつても種種なる観点から種種な理解が行われている状態にある。

蓋し實現主義とか發生主義とか或は現金主義とかいふ言葉自体についても始めから専門語としてそれに特定の意味内容を与える場合と、或は一般的な理解の前提に立つ場合とでは議論の建方も亦自ずから相違する訳であつて、まことに、今日會計といふことがらは或る程度常識化されているといひ得る程に、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、併も、それは尚一群の職業的會計士及び専門家を擁せざるを得ない程に、特種な思考と用語を必要としているのであるが、それは或る程度常識化されているだけに、それだけ一層學問的にも、即ち一般の人人の側はともかくとして、かえつて所謂會計學者達の間において概念の混乱におちいる危険性があるとさえいわれるのであつて發生主義をめぐる多くの論議においてもその感の深いものがあるのである。

而して、會計学の世界に發生主義なる言葉が用いられるに至つたのは既にして久しい以前のことと属する。

われわれの解すところによればそれは要するに記録の契機に関する原則として即ち、収益及び損費の計上時点に関する問題として現金主義 Cash Basis に対する発生主義 Accrual Basis としてとりあつかわれているのであり、いう迄なく、現金主義とは損益計上の時点を実際に現金の収支が行われた時とするものである。然るに期間損益の決定を目的とする場合にはかかる現金収支を計算の基準とすることのみによって損益を算定するということは出来ない（現金の収支と費用及び収益の発生が別個の問題であることは例へば、現金残高のみが当期純利益を示すものではないということによって一般的に説明することが出来よう）。そこで損益計上の時点を経金収支以外の事象に求める必要があるものであり、ここに漠然たる発生主義の誕生を見るに至るとというのが一般的見解のようである。

併し私がかねてから——そして少く共現段階においては本来在高計算の基礎に立つところの単なる収支会計としての単式簿記の体系と本来期間損益の決定を目的とするところの企業会計としての複式簿記の体系と云う二つの会計体系について考へることが出来るのではあるまいかと、ひそかに思うものではあるが、ここでは先ずそれを序上の如き発生主義と現金主義の問題にかかわらしめて論じてみようというのである。そしてその意味においては私は現金主義を発生主義と相対立するものとして考へないのである。ペイトンも例えば支払利子、地代等に見られる如く時間の経過に伴って自動的に発生する負債の累加について accrual なる言葉を用いて経過勘定を説明しているのではあるがそれを現金主義 Cash Basis との関係においては別段にこれを取りあげてはいないことを注意してよ。

註 1 経済学小辞典（木村和三郎教授）も亦「……単式簿記が出来て、それから複式簿記に発展したものでない。一般の解

釈でそれは金銭その他財産の増減を記録し、損益の発生を記録しないものとせられている。」と説いておられる。

註 2 W. A. Paton, Accounting, 1924, p. 55. 参照

## (I)

企業会計において、したがって損益計算における発生主義と実現主義乃至は現金主義の問題は前に触れたように古くから現金主義 Cash Basis と発生主義 Accrual Basis の問題としてとりあげられて来たのであり、そこに所謂現金主義 Cash Basis とは現金収支を基調としてすべての損益を計算するというやり方であると説明せられる。黒沢清氏近代会計学七六頁によれば「古い会計慣習においては、費用および収益の期間的決定は現金主義 Cash basis によって行われた。現金主義は費用の発生を現金支出におき、収益の発生を現金の収入におくところの会計処理の原則である。すなわち費用  $\parallel$  現金支出、収益  $\parallel$  現金収入という公式で現金主義を表すことができよう。費用認識 (コスト、レコグニション) の基準を現金支出という事実には、収益認識 (インカム、レコグニション) の基準を現金収入という事実におくのが現金主義である。」としたがってそれは実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記録されないし、又発生せる経費についてもそれが支払われない限り経費として処理しないというやり方であって換言すれば現金収支を一つの基準として費用収益を計上するというやり方である。そして、それが企業会計である限りにおいてそこでもやはり目的は期間損益の把握にあるに相違はないが、少く共、形式的には収支会計のそれに他ならないのである。企業活動の大半が給付に対する現金の支払に依って反映せられ得る限りにおいて、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、したがって小規模企業の会計方法としてはそれは寧ろ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いうこととなるのである。そして私は会計原則にいう未実現利益なる概念は本来かかる現金中心的な考に基くものの不用意な使用ではなからうかと思う。これに対していうところの発生主義会計は期間計算の立場から企業損益計算として（損益の発生が現金の収支とは別個の問題であることは前にも触れた）当該期間に所属すべき経費を、即ち、当該期間の経費は現実に現金で支払わ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属すべき収益はこれを当期の収益として計算するべきであるというのであってこれこそ企業会計に本質的なやり方であると云うべく正に大規模企業の段階における必然的会計方法であるといわなければならないであろう。

ところが問題はかかる費用と収益の計算に当り当該期間に所属すべき費用と収益をいつ如何にして把握すべきかという具体的基準（計算と時点に関する具体的基準）決定の困難性にあるのであり、そこでかかるものとして或は現金の収支ということも亦記録のしたがって計算における一つの目標となり得るのであって、われわれはここに企業会計に於る現金主義の今日的意義を見出すのである。

しかし今日における如く狭義の現金取引はその範圍が実践上非常に圧縮せられて、事実上それが銀行預金に代位せられ更には信用に基く掛売買に、或は手形取引等に代位せられているという事情の下においては、も早企業会計においては現金主義なる言葉は単に形式的意味において不適当であって、それこそ寧ろ実現主義と称すべきものである考へるものもあるのであって、所謂準現金主義或は半発生主義（重点の置き方の相違？）を主張する人人の見解のうちに窺われるようである。そして、かかる考え方をそのまま拡張して行っても税法に所謂権利確定主義となり、更には財産の増減基準ということに逆行きつくように思われる。

村瀬玄氏商業會計二六頁によれば「金銭の貸借が取引であるのに家屋物品の貸借が何故に取引でないかというに金銭の貸借は所謂消費貸借で借りた金の所有権は債務者の手に移るが家屋物品の貸借にありては其の所有権者は依然として貸主であつて借主に移らないからである。換言すれば金銭は代替物であるが家屋物品は特定物であるからかかる差異を生ずるのである」とそこには所有権の得喪変更ということが一つの基準としてとられていることを注意したのである。

とにかく損益計算の精密化が次第に記録の契機に関する原則としての現金収支基準ではも早満足出来なくなるにしたがつて生れて来た漠然たる発生主義的思考も亦実践的にはいつも他の何等かの具体的基準を求めつづけたのであつて、そして私は所謂実現主義の意味をかかる要請に応へるものとして理解したのである。

しかも私は現在所謂実現主義 *Realization Basis* の内容として一般に理解されているそれを分析して次の二つに求めることが出来ると思う。先ず

(一)記録時点の問題として、これを現金収支以外の根拠に求めるといふ考え、即ち準現金主義以下一連の諸基準即ち売上主義 *Sales Basis* 或は権利確定主義更に、より包括的には財産の増減変化にこれを求めるもののあることを知ると共に、次に、

(二)計算範囲の問題として、換言すれば費用収益の期間帰属判定の問題として即ち期間との関係において論じている場合のあることを知るのである。

(三)

収支會計と企業會計の區別に対応するものとしての現金主義と発生主義の問題は暫くおいて、ここでは企業會

計を前提として即ち、所謂在高計算ではなくして期間的損益把握の手段としての、詳言すれば企業資本（以下単に資本と呼ぶ）の期間的成果算定のために簿記が資本の増殖過程を整然と秩序正しく一定の形式（勘定形式）に依て資本の循環過程を記録し計算するのであり、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として、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よれば貸借対照表論（近時所謂財務諸表論はこれに相等する）として、かかる両者を統一的に総括する立場において成立するところの企業会計（狭義の）の基盤の上において行われている発生主義をめぐる諸見解の整理を試みてみよう。

註 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って、期間的成果の把握は特殊の手續きを以て終るといふものそれはやはり簿記の記録によるものであり、その一定時点における結果として把握されるべきであろう。従来少く共企業会計原則の発表以前においては、——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人が多かつたのであるが、その根拠は必ずしも明ではなかつたようである。

その第一のものは、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おいて理解し去ろうとする態度であつてわれわれの立場からすれば、そこにはたしかに本質的な見解に基くものがあると思うのであるが、ただそれだけでは損益計算における原理的發展と会計における技術論的な意味におけるそれとの区別において未だ十分ではないように思われる。蓋し今日所謂発生主義 Accrual Basis と実現主義 Realization Basis の問題は寧ろ会計方法上の、換言すれば会計学に個有の技術論的な意味において使用せられているのが寧ろ普通であると思うからであり、その限りに於いて所論は会計学的には、尚不十分である

といわなければならぬし素朴でもあって、従って実践的に妥当し難いものといわなければならぬであろう。

第二のものは実現主義と所謂現金主義の実質的区別を認めないものであって、したがって寧ろ発生主義と実現主義（現金主義を含めて）を対立的に理解せんとするものであるがそれは会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しばしば収支会計と発生主義会計の問題に、それが置き換えられているのを見らる。したがって、そこには Accrual Basis 以前の論理が混入しているのであって、換言すればそれは次元を異にする二つの問題を一つにしている嫌いがあるように思う。

第三のものは近代会計方法における現金主義会計の意義を無視することに依り前と同様に実現主義と発生主義のみの区別を説くものであって形式的には第二の所論と同じであるように見えるのであるが、未だ企業会計における本質的特徴としてのいうところの発生主義会計を意識していない点において、実は寧ろ第一の見解に近いものがあるようである。

第四のものは純技術的な立場から、古き収支会計におけるそれとして費用は発生主義でとらえるが収益は実現主義によらなければならないというのであり、したがって未実現利益は之を計上してはならないということになるのであるが、まさしく伝統的な保守主義のそれに外ならない。しかるに

企業会計原則の見解は「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。未実現収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））であってそれは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いふ点において記録における実現主義を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ぬという個所では計算における発生主義を宣言しているといはれるのであり、そして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いうのであるが、私は原則が未実現収益とせず未実現利益としている点を特に注意すると共に、序上の関係から「支出と収入に基いて計上する」というやり方を單純に実現主義と呼ぶことに疑問を呈したのである。

われわれ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およそ無意味であると思うし、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、独逸の貸借対照表学 Bilanz-Lehre における所謂動的貸借対照表観 Dynamische Bilanz-Auf-fassung のそれに従うといふのでもなしに、一応ここでは、經濟の發展に應じて動く発生主義と実現主義の問題を、更には現金主義の問題を考察すると共に更にそれを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）の過程を通して現実に活きているそれにかかわらしめて意味理解を行うであらう。

かくて私は所謂発生主義は単に現金主義との関係において問題とせられるべきものではなく、企業会計の立場においても現金主義から発生主義への發展における発生主義と実現主義の問題として換言すれば発生主義会計の基盤に立つての発生主義と実現主義の問題として考察せられるべきであるという。併し、ここでは未だ収支会計と企業会計方法としての複式簿記の対立の形に迄及ぶ必要はない。蓋しわれわれの研究は始めから企業会計として定立せられているからである。しかるにその企業会計が、又始めには現金主義的収支簿記的なものとして存在したものであり又現在においても小規模企業においてはそうした形で行はれているという事実の故に、問題の焦

点がややもすればぼかされるのである。即ち収支会計に対する企業会計の本質的特徴がいつしか見失はれるように思はれるのである。

さて、議論の目標を見失はないために結論をさきにいへばそれは先ず第一に所謂発生主義と実現主義との関係が一般に次元を異にする二重の意味において用いられ且理解されしかもそれが混同せられているということである。即ちその一は損益計算原理としての発生主義ということであり、今一つのそれは技術概念としてのそれである。即ち一般に発生主義を Accrual Basis とし、而して実現主義を Realization Basis として用いる場合がそれである。この場合には所謂実現主義の実質的意味は寧ろ現金主義 Cash Basis と単なる程度の差として同義的に解釈せらるべきものであることを注意しなければならぬ。(前述の会計原則の規定にかかる考へ方が窺れる。)

私は、近代会計方法に本質的な特徴はその発生主義会計たる点にあることを認め、且これを主張するのであるが、併し具体的にはそれが実現主義に於て実施せられざるを得ないということをいいたいのである。今日の経済構造の下においては、又現在の会計方法においては記録、計算の直接的対象は一応価値測定、したがって所謂測量基準としての具体性をもつことを要求されるので、そこでは両者は寧ろ対立概念としてではなくいわば一物表裏の関係において理解されなければならないのである。しかも所謂発生主義と実現主義の問題を論じるに当って一般にかかる二つの関係の認識が必ずしも十分ではない様である。蓋し従来、会計学は大體簿記論と、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って、それは各各別別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のである。

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おいていみじくも教えているのではないか。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、思うに財産の変動なる言葉には今日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も他方におい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が、（複式簿記は財産計算と損益計算の交錯において成立するといはれるのは蓋しかる意味においてであろう）私は所謂実現主義に個有の意味は損益計算におけるかかる対象認識の基準として、換言すれば複式簿記における記帳の契機に関する原則として理解すべきであるという。すで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おいても更に資本取引も亦財産の変動として現象するのである。例えばそれは一方財産の増減として現れると同時に、他方において費用及び収益の発生は収入及び支出としてとらえられるのが簿記のやり方でありこれこそ外ならぬ実現主義そのものであると思ふのである。換言すれば本来期間的損益の把握を目的とする企業会計はその意味において発生主義会計原則に従うのであるがそれを実践する複式簿記がやるその方法は外ならぬ実現主義と呼ばれるべきものであるという。もつとも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、普通に使用せられているのであるが、それは期間の介入による損益及収益の期間的配賦計算を指すものに外ならない。

換言すれば現金収支基準による記録を期間計算の立場から修正する手続きである。この点に関連して註解が未収収益に含められる取引の範囲について主として時の経過に伴って発生する契約上の収益、Contractual Revenue

に限定していることを注意したのである。発生主義と実現主義はか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として理解せらるべきものであるという。

唯、期間の介入によって、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おいて考察しなければならぬものがあることである。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、広告料の如くであって、これを一般的にいえば用役或はサービ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実現主義としてとらえられ得るのであるがその間に決算が介入することによって記録と費用及収益の帰属關係が前期と後期に分割される場合が生ずるのであって、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關係である。時と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けると教へられることもあるのであるが、これがさきにも触れた如く本来的に現金主義的感覚に立つところの未実現収益排除の要請と結びつけられてしばしば保守の原則或は堅実主義の原則として説明せられるのである。

要するに企業会計におけるしたがって発生主義会計の基盤に立つとはいへそれは実践的には実現主義によって処理せられざるを得ないのであるがこれが期間の介入によって期間配賦的に計算せられる場合に、これが狭義の発生主義といはれるのであって、アメリカに伝統的な *Accrual Basis* は単にこれを指しているのである。

それは即ち一群の経過勘定の処理をめぐる問題に外ならない。即ち前払金と前受金の処理についていへば例へば十月一日に保険料一ヶ年分として一二、〇〇〇円が支払はれた場合に出て行く現金一二、〇〇〇円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、二カ年後

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

$$\text{¥}12,000 \times \frac{2}{12} = \text{¥}2,000 \text{ と把握して之を修正するのである。即ち } \text{¥}12,000 - \text{¥}2,000 = \text{¥}10,000 \text{ 即ち } 10,000$$

〇〇円が保険料勘定の貸方に記入（控除）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。

次に地代一カ年分を前受して、そして他の条件を前同様に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カ月後の決算に際しては当期分の収益として二、〇〇〇円を計上し、残りの一〇、〇〇〇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のである。即ち、受入地代勘定の借方（控除）と前受地代或は前受金勘定の貸方に夫夫一〇、〇〇〇円が記入されるのである。そして以上が実現主義記帳法に対する発生主義に依る修正であるといはれる。

又未収未払の關係については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対する利子の記入が行はれてい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って、したがってそのまま決算に入ればそれだけ利子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って利子未収分を期間と利率に基いて計算把握しそ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、未収利子勘定において資産として繰越すのである。即ち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ば給料が二カ月分遅配になっている場合に、給料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当ってこれを算定して給料勘定の借方に

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これを繰越すのである。然らざれば期間利益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いうべきであろう。

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所謂実現主義と発生主義の關係について具体的理解のための引用であつて普通に実現主義に対する発生主義の関連はこうであつて損益計算過程におけるその技術的意義は又相当なものがあるのである。蓋し近代会計方法に本質的な発生主義は一般にかかる具体性において理解せられてゐるからである。われわれは近代会計方法における本質的特徴はその損益計算原理としての発生主義において理解しなければならぬが事実上それは実現主義として行はれるのであるという。

蓋しそれは企業資本の循環過程を現象に従つて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、即ち記録の過程——修正計算——決算——財務諸表の作成という過程の統一的総括的観点から現実の会計実践における発生主義及び実現主義の理解を行われなければならないというのである。即ち、

“G—W……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、その部分部分が夫夫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各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或瞬間における静止的断面は個個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、簿記は現実にはかかる財貨の姿態転換に依じて記録されるのであつて、それをわれわ

れは簿記の実現主義として理解したいのであるが、この意味において取引は簿記記録の対象であり出発点でもある。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いう）と形式的に規定されるのである。

われわれは会計方法における個々の技術面へのみ眼を奪われて全体の関係を見失ってはならないという迄もないことではあるが発生主義とか実現主義とか売上主義或は現金主義とか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おける実践原則として理解されなければならないのである。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は財産の転形及び増減として実現する。そして簿記はかかる財産の増減と転形に従って或は交換取引として或は損益取引として又損益及び交換の混合取引として処理し尽す。われわれは斯る簿記のやり方のうちに実現主義のほんとの意義を見出し得るのではあるまいか。

#### (四)

私見に依れば発生主義をめぐる諸論議には第一に所謂発生主義と発生主義の会計という本来次元を異にするところの問題のけじめにおいて必ずしも明ではないものがあると共に第二には私の示すように本来収支会計と企業会計の区別に関連する実現主義の位地が必ずしも明ではないのであり、第三には発生主義会計が実践せられてゐる現実についてもっと卒直にながめられる必要があるということである。

何れにしても損益計算原理としての発生主義会計は企業会計方法における本質的な立場ともいふべきものであろうがそれが又実践的には実現主義と呼ばれるやり方に外ならないのであり、所謂計算の原則としての発生主義

Accrual Basis は実現主義 Realization basis 或は現金主義 Cash Basis と並んでいわば一個の技術概念に過ぎない態のものである。

したがって私は普通にいわれる発生主義 Accrual Basis 対実現主義 Realization Basis の問題こそは実質的意味においては寧ろ実現基準対現金基準として呼ばれるべきものではなからうかという。いわばそれは記帳の契機に関する原則である。而して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って前払、前受、及び未収、未払の關係が生ずるのであって、この技術的処利を普通に発生主義という。更に未収収益については主として時の経過に伴って発生する契約上の収益 Contractual Revenue に限るのであって、それは例えば未収利息、未収地代、未収使用料等の如きものであって、これらの未収収益は契約による継続的な任務の提供に基いて時の経過にしたがって決算期末までに會計上発生したものとみなされる収益である(注解の1)ということとなるのであろうが、この場合期末を中心にしてそれが現金収支、或はその他の、具体的基準に従つて既に計上せられていゝる記録との關係において計算を前期と後期に區別する場合に問題になるのであって、それが本来現金中心的思考に基く未実現収益 Unrealized Profit 排除の問題と混同して事情を混乱せしめている傾がなごもなご。

思うに近代企業の會計は発生主義の基盤に立ちながらその計算根拠としての具体的基準を求めて長き彷彿をつづけ、なお漸く実現主義にその抱括性を見出している段階にあるといひ得ないだろうか、例へば価値増殖過程の記録として本来発生主義的思考に立つところの彼の生産主義 Production Basis が実践的には工事進行基準として事実上、実現主義以前の方法において実施せられていることを思へば蓋し、思半ばに過ぎるものがあるのである。それは実現基準による記録を発生主義會計の立場から修正することによって目的を達するものであるという

にもいい得る。であらう。唯その場合かかる発生主義会計を補足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って、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えもが、更には一定の法律規定（例えば固定資産再評価法等）等々を根拠とする限りにおいてははじめて実践会計の日程に上ることを許されるのであることを知らねばならない。

発生主義と実現主義の実質的意味の探究それは会计学の根本問題である。そして又所謂財産計算と損益計算に関連する問題でもあるであらう、それ故私はここでかかる会计学の根本的問題を結論づけようと思うものでは勿論ない。所詮は簿記と会计学の―範囲内に於る諸見解の私なりの一応の整理に過ぎないものであると共に、更にその整理を続けて行くことを希うものである。