慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	実現主義という論点 : 会計学の基本問題〔V〕 (3)
Sub Title	Arguments about a realization basis
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2022
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.65, No.2 (2022. 6) ,p.1- 10
JaLC DOI	
Abstract	実現主義について論ずることの意義をもって論じ，また，実現主義はこれが取得原価主義と相即不離，表裏一体とされることの意味について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20220600-0001

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.

三田商学研究
第65巻第２号
2022 年 6 月

2021年７月22日掲載承認

実現主義という論点

―― 会計学の基本問題〔Ⅴ〕（３）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞
実現主義について論ずることの意義をもって論じ，また，実現主義はこれが取得原価主義と相即不離，表裏一体とされることの意味について思量する。

＜キーワード＞
貨幣性資産，客観性，業績表示，現金主義，再投資可能性，実現，実現原則，実現主義，収益，取得原価主義，処分可能性，伝統的な「実現」概念，トートロジー，発生主義，販売，評価，評価益，保守主義，利益

実現主義という論点

筆者はこの数年間，会計学における基本的な諸論点についてかなり多くの論攷をものし，五つの書[1]にまとめてきたが，しかし，そうしたなか，いまだ取り上げられていない重要な論点に実現主義（ないし実現原則）がある。諸論点のなかには再論，あるいは再々論されたものも散見されるなか，実現主義は一度たりとも俎上に載せられたことがない[2]。これはどうしてだろうか。

どうして取り上げなかったのか，と自問してみるに，再論ないし再々論されたものはいずれもいかにも会計らしいもの，会計っぽいものだった一方，実現主義は，けだし，それほどでもない，ということがあるのかもしれない。この数年間の諸論攷に通底するテーマは「会計と会計学のレーゾン・デートル」であって，この「レーゾン・デートル」を闡明する手掛かりは会計らしい

＜引用について＞
原文における（　）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。
また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1）『会計学の基本問題』2016年，『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年，『会計学の考え方』2018年，『会計学の地平』2019年，および『会計学の行く末』2021年。
2）些か言及したことはある（『会計学の地平』90～92頁）が，論攷のテーマに取り上げたことはない。

もの，会計っぽいものにこそある，と考えるが，しかしながら，このテーマに鑑みた場合，実現主義には惹かれるものがいま一つ看取されなかった，ということか。

ただし，筆者にとって会計らしいもの，会計っぽいものの筆頭は取得原価主義であって，概して取得原価主義は実現主義と相即不離の関係にあるものとされており，例えば「原価・実現主義」[3)]といった称し方もときにみられる。しかしながら，取得原価主義には大いに惹かれる一方，実現主義には余り惹かれないのはどうしてだろうか。

そもそも果たしてこれらは本当に相即不離なのだろうか。「原価・実現主義」の「・」は相即不離を意味しているのだろうか。

ところで，他分野の研究者から屢々次のようにいわれる。

「会計学には「〇〇主義」という用語が多くあるようだが，「主義」という語はイデオロジカルな事柄について遣うようなイメージがあり，したがって，「現金主義」とか「発生主義」とかいった用語にはかなりの違和感がある」。

確かに「主義」は概して「思想上の立場」といった意味をもち，発生主義や取得原価主義をもって思想上の立場とすることには違和感があろう。ただし，例えば「現金主義」，「発生主義」はそれぞれ「cash basis」，「accrual basis」の訳であって，すなわち，「主義」は「basis」の訳であって，けだし，かつて斯学の先駆者的な大先生が「basis」に「主義」の訳を当て，皆がこれに倣った，といったところか。違和感に鑑み，片仮名語に逃げてみれば，「現金ベースの（会計）」，「発生ベースの（会計）」といったことになろうか。

また，「主義」と「原則（principle）」の用語法についても些か問題がある。「発生主義」，「実現主義」と称する向きもあれば，「発生原則」，「実現原則」と称する向きもあり，さらには例えば「発生主義会計は発生原則，実現原則，および対応原則をもって構成される」などといったように「発生主義」と「発生原則」を遣い分ける向きもあり，用語法は一様ではない。

閑話休題。本稿は実現主義（実現原則）の意味について思量するが，その際，如上の「惹かれない」ということが手掛かりに用いられる。すなわち，叙上のように実現主義には惹かれるものがいま一つないのはどうしてか。その事訳が手掛かりに用いられる。

伝統的な「実現」概念

まずは代表的なテキストの類いにおいて実現主義（実現原則）の定義の類いをサーベイしてみよう。

> 「実現原則によれば，収益は次の２つの条件が満たされた時点で「実現」したものとして判断され，計上される。(a) 企業が顧客への財やサービスの移転を通じて，履行義務を充

3）原俊雄「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」安藤英義（編著）『会計学論考――歴史と最近の動向』2007年，66頁。

足したこと，およびこれに伴って（b）移転した財やサービスと交換に，企業が権利を有する対価を獲得したことである。通常，この対価は現金預金や売掛金などの貨幣性資産の形態をとる[4]」（桜井久勝著）。

「財貨または用役を第三者に販売または引渡し，その対価として貨幣性資産を取得したことをもって収益の計上を行う考え方[5]」（広瀬義州著）。

「収益はいつ認識するのか。……企業会計では，製品を販売した時点とするのが基本的な考え方である。このような収益認識の考え方を「実現主義」という。つまり，製品が販売された時点で収益が「実現」したとみるのである[6]」（伊藤邦雄著）。

桜井によれば，この原則は「収益計上の確実性や客観性を確保するため[7]」のものとされ，「会計情報が具備すべき信頼性の要請から派生している[8]」とされているが，桜井においては貨幣性資産が「通常，この対価は云々」と些か付けたりのように言及されている一方，広瀬においては「実現主義のポイントは販売または引渡しの行為または時点にあるのではなく，対価として受け入れる資産の種類にこそある[9]」とされ，「対価として受け入れる資産の種類が貨幣性資産である点にこそある[10]」とされており，他方，伊藤にあっては「実現主義で重要なのは販売という事実であり，現金を受け取ったという事実ではない[11]」とされている。

「貨幣性資産」の意義は奈辺にあるのか。「販売という事実」とは何か。なお，前者については「実現主義における実現とは……財貨またはサービスが……貨幣性資産に変わることを意味する[12]」と明快に述べる向きもあり，また，後者については「この基準（実現基準）は，販売取引あるいは購入取引という事実の発生だけでなく，取引相手との間において，引き渡しと対価の受け取りが行われた時点において認識を行う基準である[13]」とする向きもある。

いずれにしても，如上のテキストの類いにみられる実現主義（実現原則）における「実現」概念はいずれも一般に「伝統的な「実現」概念」と称されるものであることに留意されようか。

「伝統的な「実現」概念」と称されるものが存する，ということはこの概念には歴史的な変遷がある[14]ということを意味し，具体的にはそれは概して「実現」概念の拡大，拡張という方向性を

4）桜井久勝『財務会計講義（第22版）』2021年，78頁。
5）広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年，492頁。
6）伊藤邦雄『新・現代会計入門（第４版）』2020年，198～199頁。
7）桜井『財務会計講義（第22版）』78頁。
8）同上，78頁。
9）広瀬『財務会計（第13版）』459頁。
10）同上，461頁。
11）伊藤『新・現代会計入門（第４版）』199頁。
12）星野一郎『詳解 財務会計論――制度と慣習と政策のルール』2020年，442頁。
13）中村文彦『財務会計制度の論と理』2021年，58頁。

もっていたといえよう[15)16)]が，しかし，今日において一般に用いられる「実現」は畢竟，如上の伝統的な「実現」であって，そのことのもつ意味，すなわち，伝統的に非ざる「実現」はこれが一般化をみなかった，という史実には些か興味深いものも認められようし，また，近年におけるストックの変動にもとづく収益認識とやらも，その内実は伝統的な「実現」概念をもってする実現主義と大差ないとも解しえよう[17)]ことも留意されようが，しかしながら，これらの諸論点はまずはさて措かれる。

実現主義の根拠

一般に「発生主義会計」と称される今日の会計は，しかし，発生主義（発生原則）のみをもって貫徹されているわけではなく，費用の認識には発生主義が用いられながら，収益の認識には実現主義（実現原則）が用いられ，その事訳としては，けだし，あるいは保守主義，あるいは利益の処分可能性，あるいは数値の客観性が挙げられようか（順不同）。しかしながら，これらはいずれも面白くない。

「英国で古くから伝わる格言とされる……「予想の利益は計上すべからず，されど予想の損失は計上すべし[18)]」」に看取され，「歴史的には，英国がその発祥とされる[19)]」保守主義（conservatism）は，そういうイズムだから，といわれてしまえば，それまでだろうし，「実現は……処分可能利益計算のための与件[20)]」との捉え方に鑑みれば，配当が行われ，課税が行われる限り，利益，収益には「財務的裏づけが要求される[21)]」ことに異を挟む余地はなく，これまた，それまでだろうし，客観性は，むろん，重要ながら，これを根拠とする行論はこれに反駁してみたとて議論に生産性，発展性は期待しえず，「取得原価主義については客観性以外の論拠を用いたい。客観性では面白くない[22)]」とした筆者は実現主義についても「客観性では面白くない」。

叙上のように「処分可能利益計算のための与件」ともされる実現主義は，しかしながら，［利益の処分可能性 vs. 利益の業績表示機能］ないし［処分可能利益 vs. 業績表示利益］，あるいは「ある一つの利益数値に尺度性と分配可能性という二つの性質をもたせることは不可能[23)]」という

14）例えば下記のものを参照。
友岡賛『会計学原理』2012年，125～139頁。
15）山田康裕「収益認識」野口昌良，清水泰洋，中村恒彦，本間正人，北浦貴士（編）『会計のヒストリー80』2020年，62～63頁。
16）ただし，「1985年に FASB（Financial Accounting Standards Board）（財務会計基準審議会）は，概念書第6号（Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, *Elements of Financial Statements*）で……貨幣への転換を強調することで，実現概念の拡大傾向を牽制し，取得原価主義を支える実現概念を表明している」（伊藤『新・現代会計入門（第4版）』230～231頁）。
17）山田「収益認識」63頁。
18）星野『詳解 財務会計論』142頁。
19）同上，141～142頁。
20）広瀬『財務会計（第13版）』461頁。
21）伊藤『新・現代会計入門（第4版）』200頁。
22）友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年，88頁。
23）松下真也「森田学説における尺度性利益の研究」安藤英義，新田忠誓（編著）『森田哲彌学説の研究――↗

立場における［利益の分配可能性 vs. 利益の尺度性］といった文脈において「期間利益には分配可能性だけではなく業績表示という役割が求められ……いうまでもなく業績表示という役割を担っているのは発生主義会計に基づく損益計算書であり，実現主義はその要石であった[24]」ともされる。叙上の「面白くない」事訳がなければ，発生主義が貫徹され，収益の認識はこれにも，実現主義ではなく，発生主義が用いられ，その方が業績表示において勝る，という行論もありえようが，しかし，ここにおける論点は［実現主義 vs. 発生主義］ではなく，［現金主義 vs. 実現主義］ということらしい。

処分可能性はこれを完全に充たすのは現金主義ながら，処分可能性と業績表示のトレードオフによって実現主義が用いられ，ときに実現主義の緩和が行われるとされ[25]，また，処分可能性はこれを完全に充たすのは現金主義ながら，現金主義が採用されないのは「各企業において会計のシステムは１つであって，２つ以上ではないから，であろう[26]」とされ，「１つの領域に適しても他の領域に適さないような基準（現金主義）は，採用され得ないのである[27]」とされる[28]。

「１つ」とはどういうことか。かつてアメリカ会計学会（American Accounting Association）の『基礎的会計理論に関するステートメント』（*A Statement of Basic Accounting Theory*）に検討されたカスタムメードの会計情報の提供，種々の目的に応じた種々の会計情報の提供はどうして行われないのか。「できないからなのか，それとも必要がないからなのか。それとも「一般目的」であることにこそ意味があるからなのか[29]」。一般目的の「１つ」の会計，これにこそ意味があるのだろうか[30]。

閑話休題。叙上の「トレードオフ」は「妥協ないし折衷[31]」とも別言され，すなわち「伝統的な実現主義は……これら二つの利益概念（分配可能利益と業績表示利益）の妥協ないし折衷から生れた収益の認識基準である[32]」ともされているが，「妥協ないし折衷」はこれが一般性をもたらすともいえようし，すなわち，かくてもたらされた実現主義は一般性をもった基準ということか。なおまた，「汎用性において，取得原価主義に優るものは存在しない[33]」とする向きがあり，これを容れれば，実現主義と取得原価主義は一般性，汎用性において共通するともいえようが，こうした共通性とこの両者の関係（相即不離の関係にあるかどうか）は，むろん，次元を異にする。ただし，一般目的の「１つ」の会計においては一般性，汎用性が求められ，したがって，取得原価主義が採られ，実現主義が採られることとなる。

↘　一橋会計学の展開』2020年，229頁。
24）原「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」61頁。
25）同上，61～62頁。
26）安藤英義『簿記会計の研究』2001年，213頁。
27）同上，213頁（（　）書きは原文）。
28）原「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」66頁。
29）友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』268頁。
30）同上，266～268，277頁。
31）友岡賛『会計学の地平』2019年，92頁。
32）同上，92頁。
33）安藤『簿記会計の研究』213頁。

実現主義の意義の捉え方

ところで，実現主義の意義は，実現主義というものをどう位置付けるか，ということによってその捉え方が規定されようか。これは具体的には，現金主義との関係をどうみるか，ということであって，すなわち，現金主義をもって実現主義の範疇に置くか，はたまた［現金主義 vs. 実現主義］と考えるか，ということである。

一般に実現の要件とされる対価の受け取りについてはこれを，現金ないし現金等価物（同等物）の受け取り，とする向きも少なくなく，このように現金の受け取りを実現の要件のなかに置くということは現金主義を実現主義の一部とみているともいえ，この場合，実現主義に［現金主義 vs. 実現主義］という位置付け方はなく，まずは［実現主義 vs. 発生主義］という位置付け方において，すなわち，発生主義に非ず，という点に鑑みて実現主義の意義が云々されることとなろうか。

他方，［現金主義 vs. 実現主義］という対置を認める場合には［現金主義 vs. 実現主義］および［実現主義 vs. 発生主義］という二つの対置に鑑みて実現主義の意義が云々されることとなろうが，けだし，この場合の実現主義は，一方の極を現金主義，いま一方の極を発生主義とし，この両極の間の「トレードオフ」，「妥協ないし折衷」の産物とも捉えられることとなろう。

取得原価主義と実現主義

取得原価主義の根拠としては，けだし，あるいは数値の客観性，あるいは名目資本維持，あるいは利益の処分可能性が一般に挙げられようか（順不同）。ただし，名目資本維持については，取得原価主義と名目資本維持は親和性が高い[34]，とはされるものの，取得原価主義と名目資本維持は必ず共存しなければならないという筋合いにはなく[35]，また，親和性が高く，したがって，概して共存するとされる場合にも，名目資本維持はこれが取得原価主義会計の特長とされることは滅多になく，特徴，ひいては短所ともされ，すなわち，名目的な資本しか維持されない，といった言い様がなされ，したがって，取得原価主義の積極的な根拠ないし特長としては一般に数値の客観性および利益の処分可能性が挙げられよう。

他方，先に挙げられた実現主義の「面白くない」事訳は保守主義，利益の処分可能性，および数値の客観性だったが，これらのうち，処分可能性および客観性は叙上の取得原価主義の根拠と被っているといえようが，保守主義はどうだろうか。資産の価額を取得原価のままに据え置くことは，これを保有利益，評価益は認識しない，ということに捉えれば，保守主義による，とも捉えられようが，しかし，これは未実現保有利益，未実現評価益は認識しない，ということであって，畢竟，実現主義の根拠にほかならない。

ところで，根拠が被っている，根拠が同じ，とはどういうことか。客観性を例に採れば，取得原価主義も実現主義も客観性をもって根拠とするが，けだし，これは，会計は客観的な数値をも

34）友岡『会計と会計学のレーゾン・デートル』100～102頁。
35）友岡賛『会計学の行く末』2021年，第2章。

たらすべき，といった同一の命題から演繹されるものの，取得原価主義と実現主義の間にそれ以上の関係は看取されず，別言すれば，客観的な会計数値をもたらす，という（より高次の）目的を共に支えるという関係ともいえようが，しかし，この「共に」には深い意味はない。客観性をもって取得原価主義が採られ，実現主義が採られる，という関係は先述の一般性，汎用性をもって取得原価主義が採られ，実現主義が採られる，という関係と同様のものか。

それにしても，「面白くない」はずの客観性に些か言及してしまった。[36]

閑話休題。取得原価主義と実現主義の関係については「取得原価で資産が評価される場合，資産が売却市場で販売されるまでは，収益は計上されない。したがって取得原価基準は，収益の認識に関する実現原則と首尾一貫している」[37]ともされ，あるいは相即不離（切っても切れない）の関係とされ，「原価評価と分かち難く結びついた伝統的な実現基準」[38]とされ，換言すれば「支払対価主義（としての取得原価主義）と実現主義は表裏一体」[39]とされ，また，取得原価主義は「未実現利益の計上を排除するという意味で実現主義と表裏一体」[40]ともされ，これは「周知」[41]のこととされ，すなわち「貸借対照表における資産評価基準である取得原価主義と，損益計算書における収益認識基準である実現主義とは，周知のとおり表裏の関係にある」[42][43]とされ，しかし，他方，「原価主義といわれる会計の体系を支えてきた実現主義」[44]とも「取得原価主義を支える実現概念」[45]ともされているが，取得原価主義のための（取得原価主義を支える）実現主義，という関係のみならず，実現主義のための（実現主義を支える）取得原価主義，という関係はないのか。この両者は対等の関係にあるのか。そうではないのか。例えば，利益の処分可能性のために実現主義があり，かかる実現主義のために取得原価主義がある，といった関係はないのか。しかしまた，実現をもって利益，収益を認識する，ということと，取得原価をもって資産の価額とする，ということはおよそ違うことのような気がしてならない。

ところで，「実現をもって利益，収益を認識する」といった言い様（くだり）については，利益の処分可能性に留まることなく，収益の再投資可能性に鑑み，次のように述べる向きがある。[46]

36）とはいえ，取得原価主義の客観性について下記のものを参照。
友岡『会計学原理』164～167頁。

37）桜井『財務会計講義（第22版）』82頁。

38）醍醐聰「実現基準の再構成」『企業会計』第42巻第１号，1990年，85頁。

39）広瀬義州「取得原価主義会計の存立基盤」『早稲田商学』第373号，1997年，41頁。

40）同上，41頁。

41）安藤『簿記会計の研究』124頁。

42）同上，123～124頁。

43）「表裏の関係にある」という言い様は辞書的には，互いに相容れない対立的な性質を有する，といったことを意味しようが，けだし，この件においては「表裏一体」と同義だろう。

44）森田哲彌「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討――実現主義の観点から」『企業会計』第42巻第１号，1990年，18頁。

45）伊藤『新・現代会計入門（第４版）』231頁。

46）原「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」61頁。
齋藤真哉「森田学説における原価主義会計」安藤英義，新田忠誓（編著）『森田哲彌学説の研究――一橋会計学の展開』2020年，106頁。

「実現主義によってえられる収益の資金的裏づけは，単に「利益の処分可能性」を保証するためとして性格づけるだけでは不十分である。利益の処分可能性だけを求めるのであれば，収益の総額ではなく，利益部分だけ貨幣資産の裏づけがあればよいことになるからである。利益認識の前提としての「再投資の準備」，これが実現主義に含まれる最も重要な意味である[47]」。

収益の再投資可能性，すなわち収益の流動性を重視するこの説は「販売基準に代表される実現主義は……流動性ある資産（短期間中に，そして特別な困難なしに貨幣となりうる資産）の取得を認識の要件とするものであり，「再投資の準備」を重視した認識基準と解しうるのである[48]」と結んでいるが，利益の流動性と収益の流動性の異同，関係はどのように捉えられようか。「利益部分だけ貨幣資産の裏づけがあ」るという状況はどのようなものか。収益の流動性なくして利益の流動性がもたらされるとはどういうことか。収益の流動性の裏付けのない利益の流動性は，けだし，収益獲得活動の結果としてのストックにおいては把握しうるかもしれないが，収益獲得活動の過程としてのフローにおいてはこれを把握することはできないだろう。

取得原価主義と実現主義の関係

さて，改めて，取得原価主義と実現主義の関係はどのように捉えられようか。「分かち難く結びついた」関係，「表裏一体」の関係とはどのような関係か。

例えば，時価の上昇はこれを認識することなく取得原価のままに据え置く，ということは，実現主義によれば，この増価は，しかし，未実現だから（認識しない），としてその事訳が示されようが，しかしながら，時価の上昇はこれを認識することなく取得原価のままに据え置く，ということは，飽くまでも，取得原価主義であって，ほかの何ものでもない。この増価は未実現だから（認識しない），という事訳は，実現主義があるがゆえ，のことであってトートロジーともいえ，他方，実現主義はこれがなければないで，取得原価主義は存立しえようか。果たして「分かち難く結びついた」関係，「表裏一体」の関係なのだろうか。

ちなみに，時価といえば，これについて実現主義の「致命的な欠陥[49]」を指摘する向きもあり，すなわち「時価評価が会計制度上実施されていない場合，つまり原価主義会計の枠内において，経済的実態を適正に表示す（ママ）ようとする際には，従来の実現主義はその致命的な欠陥を露呈する[50]」ともされているが，果たしてこれは実現主義の欠陥なのか。取得原価主義の欠陥ではないのか。あるいは「分かち難く結びついた」関係，「表裏一体」の関係というのであれば，両者の欠陥ということなのだろうか。

47）森田「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討」20頁。
48）同上，20頁（（　）書きは原文）。
49）星野『詳解 財務会計論』454頁。
50）同上，454頁。

また，前に引かれた「貸借対照表における資産評価基準である取得原価主義と，損益計算書における収益認識基準である実現主義とは，周知のとおり表裏の関係にある[51]」の著者によれば，「取得原価主義は損益認識基準でいうと実現主義である[52]」とされ，したがって，逆にいえば，実現主義は資産評価基準でいうと取得原価主義である，ということになろうが，「損益認識基準でいうと」ないし「資産評価基準でいうと」とはどういうことか。「○○でいうと」という言い様は，○○のなかで似たものを挙げてみると，といった意味だろうが，取得原価主義は損益認識基準のなかで似たものを挙げてみると実現主義である，とはどういうことか。実現主義は資産評価基準のなかで似たものを挙げてみると取得原価主義である，とはどういうことか。

なお，少なくも如上の捉え方における両者は，前出の「取得原価主義を支える実現概念」といった一方的な関係ではなく，対等の関係といえようか。

アメリカにおける史的変遷を辿った論者によれば，かつて「実現」概念はなく，評価差額（2時点の評価額の比較）をもってする利益の把握がなされていたが，1920年代ないし1930年代に実現主義をもってする利益の把握への転換がみられ，1940年前後以降に実現主義（伝統的な実現主義）が確立をみ，また，未実現利益の計上が禁止されることとなるが，20世紀の半ば過ぎには「実現」概念の拡大（抽象化）がみられ，これが評価差額の認識を可能にするに至り，1980年代以降には実現から実現および実現可能へというこれも拡大をもって評価差額の認識が包括利益をもって行われる，といった変遷をみることができ[53]，「このように，当初，資産再評価に伴い計上されていた評価差額は，未実現利益の計上の禁止に伴い認識されなくなる。しかしながら，資産再評価の必要から再び，純利益とは区別される形で評価差額が認識されるようになっている[54]」とされ，「当初の意味での「実現」規準は後退していく[55]」とされている。

叙上の変遷は，大雑把には，［評価 → 実現 → 評価］といったように捉えることができようし，「評価」と「実現」は概念的には次元を異にするものの，この変遷に看取される関係は［評価 vs. 実現］だろうし，すなわち，実現主義はこれすなわち評価の否定，ということになるのだろうか。

しかしながら，やはりこの二つの概念は次元を異にする。評価の否定はこれすなわち取得原価主義であって，果たしてそこに実現主義は必要なのだろうか。実現主義はこれすなわち評価益認識の否定であって，果たしてそこに取得原価主義は必要なのだろうか。少なくも取得原価主義をもって論ずる際の実現主義はトートロジーのような気がしてならない。

なお，ここに「少なくも」としたのは，実現主義を論ずる際の取得原価主義はトートロジー云々，とすべきか，という点については改めて論じたいからであって，そのためにはこの両者の

51）注記43）をみよ。
52）安藤『簿記会計の研究』212頁。
53）渡邉宏美『企業会計における評価差額の認識――純利益と包括利益の境界線』2021年，第１章。
54）同上，52頁。
55）同上，52頁。

関係はこれが「支える」関係なのか，「○○でいうと」の関係なのか，対等の関係なのか，そうではないのかをもって見定めなければならないのである。

文　献

安藤英義『簿記会計の研究』中央経済社，2001年。
醍醐聰「実現基準の再構成」『企業会計』第42巻第１号，1990年。
原俊雄「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」安藤英義（編著）『会計学論考――歴史と最近の動向』中央経済社，2007年。
広瀬義州「取得原価主義会計の存立基盤」『早稲田商学』第373号，1997年。
広瀬義州『財務会計（第13版）』中央経済社，2015年。
星野一郎『詳解 財務会計論――制度と慣習と政策のルール』同文舘出版，2020年。
伊藤邦雄『新・現代会計入門（第４版）』日本経済新聞出版社，2020年。
松下真也「森田学説における尺度性利益の研究」安藤英義，新田忠誓（編著）『森田哲彌学説の研究――一橋会計学の展開』中央経済社，2020年。
森田哲彌「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討――実現主義の観点から」『企業会計』第42巻第１号，1990年。
中村文彦『財務会計制度の論と理』森山書店，2021年。
齋藤真哉「森田学説における原価主義会計」安藤英義，新田忠誓（編著）『森田哲彌学説の研究――一橋会計学の展開』中央経済社，2020年。
桜井久勝『財務会計講義（第22版）』中央経済社，2021年。
友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会，2018年。
友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
友岡賛『日本会計史』慶應義塾大学出版会，2018年。
友岡賛『会計学の考え方』泉文堂，2018年。
友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第１号，2019年。
友岡賛『会計学の地平』泉文堂，2019年。
友岡賛「会計ファームはプロフェッショナルに徹するべき」『Best Professional Firm 2020』プレジデント社，2020年。
友岡賛「「会計ルール弾力化」の不思議」『旬刊 経理情報』第1610号，2021年。
友岡賛『会計学の行く末』泉文堂，2021年。
友岡賛「会計記録と貨幣の諸相――会計学の基本問題〔Ⅴ〕（１）」『三田商学研究』第64巻第６号，2022年。
友岡賛「名目勘定の意味――会計学の基本問題〔Ⅴ〕（２）」『三田商学研究』第65巻第１号，2022年。
渡邉宏美『企業会計における評価差額の認識――純利益と包括利益の境界線』中央経済社，2021年。
山田康裕「収益認識」野口昌良，清水泰洋，中村恒彦，本間正人，北浦貴士（編）『会計のヒストリー80』中央経済社，2020年。

2021年７月22日成稿