

Title	対応原則と発生主義：会計学の基本問題〔V〕(4)
Sub Title	The matching principle and the accrual 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.3 (2022. 8) ,p.1- 10
JaLC DOI	
Abstract	対応原則の役割ないし位置付けを主として発生主義との関係において思量し、また、「今日の会計は発生主義会計である」といわれ、どうして「今日の会計は対応原則会計である」とはいわれないのか、などといったことを考える。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20220800-0001

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.

対応原則と発生主義

—— 会計学の基本問題〔V〕(4) ——

友 岡 賛

<要 約>

対応原則の役割ないし位置付けを主として発生主義との関係において思量し、また、「今日の会計は発生主義会計である」といわれ、どうして「今日の会計は対応原則会計である」とはいわれないのか、などといったことを考える。

<キーワード>

期間費用、繰延資産、減価償却、現金主義、再配分、実現主義、修繕引当金、測定、対応原則、認識、発生主義、引当金、費用配分の原則

対応原則の意義

「費用収益対応の原則」と称され、あるいは単に「対応原則」と称される原則の意義は奈辺にあるのか。

あるいは「現金主義会計と比べた場合の、発生主義会計の最大の長所……の基礎をなすのが対応原則」とされ、あるいは「損益計算書……の原理的前提の費用収益対応の原則」とされ、あるいは収益費用アプローチにあつて費用収益の対応は「会計の中心的手続き」とされる。「最大の長所」、「原理的前提」、「中心的手続き」とはどういうことか。

<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) 桜井久勝『財務会計講義（第22版）』2021年、75頁。
- 2) 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、464頁。
- 3) 佐藤信彦「引当金・準備金会計制度研究の意義」佐藤信彦（編著）『引当金・準備金制度論——会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』2021年、3頁。

ところで、この原則の^{meaning}意義とはいえば、例えばテキストの類いをサーベイしてみるに、「費用収益対応の原則とは云々」といった定義の類いは意外なことに少なく、例えば「努力（費用）と成果（収益）に対応関係または因果関係があるという前提で損益計算を行うべしとする考え方⁴⁾」といった定義は些か分かりにくく、また、些かトートロジーのようでもある。他方、例えば「期間収益との対応を通じて費用の期間帰属を決定することを要請した原則⁵⁾」といった定義は「費用と収益の対応といっても、費用に収益を対応させるのではなく、収益に費用を対応させる点に特徴がある⁶⁾」とされるこの原則の「特徴」をもって明示している。「この原則（対応原則）の背景には、費用を「収益の附属物」とみなす会計観、すなわち期間費用が期間費用たりうるのはそれが期間収益との対応関係を持つからであるという会計観⁷⁾があり」、「この会計観は、収益費用アプローチの基本的な考え方⁸⁾」とされ、あるいはこうした会計観「の代表的なるもの⁹⁾」とされる W. A. ペートン (W. A. Paton) と A. C. リトルトン (A. C. Littleton) の『会社会計基準序説』(*An Introduction to Corporate Accounting Standards*)¹⁰⁾ は「なによりも費用収益対応の原則を強調する¹¹⁾」と評され、したがって、叙上のように収益費用アプローチにあって「中心的手続き」とされる費用収益の対応は他方、資産負債アプローチにあっては「資産・負債の副次的把握手段¹²⁾」とされる。

対応原則と発生主義会計

けだし、この原則においてまずもって重要な論点は発生主義会計との関係だろう。

発生主義会計はこれすなわち費用収益対応会計なのか。あるいは発生主義だけでは対応はないのか。対応は発生主義のなかにあるのか。あるいは対応は発生主義のそとにあって発生主義を支えているのか。発生主義と対応原則、この二つで^{セット}揃いなのか。

例えば「経済価値の消滅を費用として、経済価値の創造を収益として、費用と収益との対応関係を反映した損益計算を行おうとするのが、発生主義会計ということになり……したがって発生主義会計は、収益と費用の対応という観念を有している¹³⁾」ともされているが、これは「発生主義会計はこれすなわち費用収益対応会計」に近い捉え方か。

あるいは「費用は発生主義で認識される。しかし、費用収益対応の原則を忘れてはならない。2つの原則がそろって初めて、すべての費用を認識することが可能になる¹⁴⁾」ともされ、ここにお

4) 広瀬義州『財務会計（第13版）』2015年、27頁（（ ）書きは原文）。

5) 藤井秀樹『入門財務会計（第2版）』2017年、134頁。

6) 伊藤邦雄『新・現代会計入門（第4版）』2020年、218頁。

7) 藤井『入門財務会計（第2版）』135頁。

8) 同上、135頁。

9) 岡本愛次「費用収益対応の原則」『彦根論叢』第34号、1956年、262頁。

10) 注記59)をみよ。

11) 山榎忠恕『アメリカ財務会計』1955年、62頁。

12) 佐藤「引当金・準備金会計制度研究の意義」3頁。

13) 齋藤真哉『現代の会計』2020年、127頁。

14) 伊藤『新・現代会計入門（第4版）』212頁。

いては発生主義のみをもっては漏れてしまう〔(借方) ○○引当金繰入 XXX / (貸方) ○○引当金 XXX〕といった費用の認識のことが念頭に置かれており、これはまさに「この二つで一揃い」にほかならないが、他方、「費用は、発生主義にもとづいて認識される。しかし、こうして把握された費用は、そのまま損益計算書という大舞台へあがることはできない。そこへたどりつくには、もう1つの関門を突破しなければならない。その関門とは、費用と収益のマッチング(対応)という手続きである¹⁵⁾」ともされ、ここにおいては、例えば未販売製品の製造原価における既発生の材料費、労務費、経費といった発生主義のみをもっては費用(期間費用)となってしまうものが念頭に置かれているが、これまた「この二つで一揃い」ということか。

あるいは「現金主義には致命的な欠陥が内在する。なぜなら、特定の会計期間にあげた収益が当該期間の努力(費用)の効果でないことがあるからである。費用収益対応の原則の観点からすると、これは致命的な欠陥である¹⁷⁾」とされ、「こうした欠陥を克服するために開発された認識基準が発生主義である¹⁸⁾」とされ、他方、「発生主義という認識基準は、その定義的特性から、元来が期間損益計算を合理的におこなうために考案されたものであり……そこでは、費用収益対応の原則に適合するように、おもに費用の期間配分を適切に遂行することが意図されている¹⁹⁾」ともされているが、こうした場合の両者の関係はどのようなものか。「の観点からすると」ないし「に適合するように」といった言い様からすると、むしろ、対応原則が上位にあるともいえ、あるいは「発生主義会計はこれすなわち費用収益対応会計」ということか。

費用配分と対応

対応原則は屢々費用配分の原則との関係において論じられる。

例えば中村忠によれば、「通説によれば、費用配分の原則は資産の費用への転化を根拠づけ、そのあと期間的費用を決定するのが対応原則であると説明され……つまり費用配分の原則により費用の第1次の把握が行なわれ、次に対応原則により費用の第2次の把握が行なわれるという²⁰⁾」とされる。すなわち、「実現主義や発生主義は……認識の基準²¹⁾」とされ、他方、「費用配分の原則は、費用の測定にかかわる基本的思考²²⁾」とされ、この「費用配分の原則は、費用性資産の取得原価を……適当な方法で各事業年度に配分すべきことを要求するが、これによってただちに期間費用が決定されるとは限らない²³⁾」ため、「発生費用のうち消滅費用になった部分を切りはなす

15) 同上、213頁(()書きは原文)。

16) この「しまう」には、むしろ、費用(期間費用)ではないにもかかわらず、ということが含意されている。

17) 星野『詳解 財務会計論』436頁(()書きは原文)。

18) 同上、436頁。

19) 同上、437頁。

20) 中村忠「費用配分の原則と費用収益対応の原則」『産業経理』第40巻第12号、1980年、65頁。

21) 同上、63頁。

22) 同上、63頁。

23) 同上、63頁。

第2次の費用配分が必要となる²⁴⁾とされ、「費用収益対応の原則が第2次の費用配分すなわち利益決定の基準であることは異論のないところである²⁵⁾」とされ、如上の説において費用の認識プロセスは「発生主義→対応原則²⁶⁾」として捉えられることになる²⁶⁾とされる。

しかしながら、如上の通説に異を唱える中村は「すべての費用を発生主義によって把握することはできない²⁷⁾と考え」、費用の認識プロセスを「発生主義 + 対応原則 → 対応原則²⁸⁾」として捉え、いわく、「一般には対応原則といえは第2段階で作用するものと説明されている。しかし第1段階で作用する点を見のがしてはならない²⁹⁾」。「適正な期間損益計算を行なうには、まだ財貨または役務が実際に消費されていなくても、費用を見越し計上する必要がある³⁰⁾」³⁰⁾が、「発生主義を消費主義と規定する限り、このような費用計上を根拠づけるものは発生主義ではない³¹⁾」とされる。

他方また、阪本安一によれば、「費用は発生主義によって計上せられ、先ず費用配分の原則によって期間的計上額の配分をうける。ところが収益は実現主義によって、期間的割当てが確定する。そこで収益は、これに要した費用の発生の時よりも遅れて実現するのが普通であるから……費用と収益との間に、期間的ズレが生ずることになる³²⁾」とされ、この「期間的ズレ」の解消のための「費用の再配分の基準を示すものが、費用収益対応の原則である³³⁾」とされる。「換言すれば、費用収益対応の原則は、計算の確実性と正確性とを同時に達成するために、収益認識の上における実現主義と、費用認識の上における発生主義とを調和せしめる作用を営むものである³⁴⁾」とされ、「費用配分の原則の働きによって、一旦期間的費用として配分をうけた費用は、費用収益対応の原則によって再検討を加えられ³⁵⁾」るとされ、「費用配分の原則は、時の経過、財の消費量、残留量などを基準として費用を配分する原則であるが費用収益対応の原則は、収益を基準として、期間費用を最終的に確定する原則であるというべきである³⁶⁾」と結ばれる。

対応原則によって「確実性と正確性」がもたらされるとはどのようなことか。これについては「損益計算を正確に行うためには……発生主義による認識手段がとられなければならない³⁷⁾」とされる一方、「しかしながら収益に対して発生主義の原則を適用することは、計算を不確実にすることが多い。……収益の計上に対して実現主義が原則として採用せられる所以である³⁸⁾」とされ、

24) 同上、63頁。

25) 同上、63頁。

26) 同上、63～64頁。

27) 同上、64頁。

28) 同上、64頁。

29) 同上、64頁。

30) 同上、64頁。

31) 同上、64頁。

32) 阪本安一「費用配分の原則と費用収益対応の原則」『会計』第67巻第6号、1955年、38頁。

33) 同上、39頁。

34) 同上、39頁。

35) 同上、39頁。

36) 同上、40頁。

37) 同上、38頁。

すなわち、発生主義はこれが正確性をもたらし、実現主義はこれが確実性をもたらし、この二つの主義を「調和せしめる」対応原則は、したがって、「確実性と正確性」をもたらすということらしいが、ただし、阪本は「期間の実現収益と期間の発生費用とを、そのまま比較対象したのでは正確な損益計算ができないから、費用収益対応の原則を援用して云々³⁹⁾」とも述べている。

いずれにしても、阪本説にあって「再配分」ないし「再検討」を役割とする対応原則は、けだし、したがって、中村のいう第2段階に位置付けられている。

ところで、阪本のいう「再配分」については「かかる再配分……は、損費を実現収益に対応するものみに限定し、又は対応するものは之を附加し、損益計算書上に計上すべき最終的の損費を得るためのものであるから、損費も実現主義により計上されると云うべきである。発生による計上はその把握の暫定的手続であるに過ぎない⁴⁰⁾」と解釈する向きもあり、「かくて、損益計算は、最終的には、収益、損費共に実現主義により行うべきことになる⁴¹⁾」ともされているが、果たしてこれはどういうことか。「損費も実現主義により」とはどういうことか。

実現収益との対応関係をもって認識される費用、別言するに、実現主義によって認識される収益に依拠して認識される費用は、したがって、これも実現主義によって認識されている、ということか。対応原則を通じて間接的に実現主義によっている、ということか。あるいは、こうした費用はこれも実現したものとして、実現費用として捉えられるのか。実現収益と実現費用という場合、或る意味において対応原則は要らなくなるのか。なお、如上の捉え方により、実現をもって収益を認識する「損益計算は実現主義会計である⁴²⁾」とする向きもあり、「現金主義会計に対比される発生主義会計はさらに実現主義会計と純正な発生主義会計とに細分されるべき⁴³⁾」ともされる。

また、「暫定的手続であるに過ぎない」とされる発生の意義は奈辺にあるのか。けだし、発生主義の意味するところは、現金主義に非ず、ということであって、発生主義はまずは非現金主義として、あるいは非現金主義としてこそ意義をもつのだろうが、[現金主義 < 実現主義 < 発生主義] ないし [現金主義 > 実現主義 > 発生主義] といった認識の早さないし確実性の並びにおいてまずは [現金主義 → 発生主義] と移行をみたものが、しかし、[実現主義 ← 発生主義] と戻ることが留意されよう。こうした戻りについては既に別稿にて「トレードオフ」ないし「妥

38) 同上、38頁。

39) 同上、36頁。

40) 中村謙「真の見越と真の繰延——費用収益対応の原則に関連して」『福岡大学商学論叢』第5巻第2号、1960年、186～187頁。

41) 同上、187頁。

42) 植野郁太「損益会計」飯野利夫（責任編集）『体系近代会計学〔第2巻〕 財務会計論』1985年、128頁。

43) 同上、128頁。

44) 発生主義ないし非現金主義について下記ものを参照。

友岡賛『会計学はこう考える』2009年、93、98～101頁。

友岡賛『会計学原理』2012年、120～122頁。

45) 友岡賛「実現主義という論点——会計学の基本問題〔V〕（3）」『三田商学研究』第65巻第2号、2022年。

協ないし折衷」の問題として論じられたが、例えば「期間損益における業績表示性と処分可能性はトレードオフの関係にあることが多い。業績表示性を極端に追求すると、完全な発生主義を費用、収益ともに適用することも考えられる。しかしこのような認識基準で計算された期間利益には、処分可能性が欠如している蓋然性がある⁴⁶⁾」とされ、vice versa とされ、すなわち「処分可能性を極端に追求すると、完全な現金主義を採用云々⁴⁷⁾」とされ、こうした「トレードオフ」が「実現主義 ← 発生主義」という戻りをもたらし、阪本説によれば、かくて至った実現主義が「再配分」のために対応原則を求めるということか。

閑話休題。さて、対応原則をめぐる考察の手掛かりに、中村のいう通説、中村説、および阪本説の異同を考えてみるに、費用の認識プロセスにおいて中村のいう通説は「発生主義 → 対応原則」であって、また、中村説は「発生主義 + 対応原則 → 対応原則」ということだったが、叙上のように対応原則が第2段階に置かれる阪本説は中村のいう通説に該ると思われ、「期間的割当額は発生主義によって認識せられ……発生した費用について、その期間的割当額を決定する基準を定めるものが、費用配分の原則⁴⁸⁾」とされるように、かかる通説の第1段階は発生主義をもって認識され、費用配分の原則をもって測定されることとなる。こうした阪本説と中村説の異同は例えば既出の「見越し計上」に見受けられ、既に引かれたように「このような費用計上を根拠づけるものは発生主義ではない」とする中村はその根拠を対応原則に求め、その具体例に修繕引当金を挙げているが⁴⁹⁾、他方、阪本説においては「将来における支出見込額は確定しないけれども、現実に費用の発生が認識せられる場合に計上する修繕引当金⁵⁰⁾」等をもって「費用配分の原則の一適用面⁵¹⁾」としている。

しかしながら、如上の異同は「発生主義」概念の異同、すなわちこの概念の広狭によるものであって、中村によれば、「たとえば修繕引当損の計上を、まだ修繕が行なわれていないのであるから、発生主義にもとづくものではないというのが私の見解であるが、反対論者は「修繕すべき事実の発生」も発生主義に含まれると考えるのである⁵²⁾⁵³⁾」。

すなわち、発生主義を広義に解する場合、対応原則はその活躍の場が狭くなり、発生主義を狭義に解する場合、対応原則はその活躍の場が広くなるといったことであって、こうした対置は発生主義と対応原則をもって一揃いとする捉え方をもって前提としようが、いずれを広とし、いずれを狭とするか、あるいは対応原則の置き所を奈辺とするか、といった比較衡量は何に依拠してなされようか。⁵⁴⁾

46) 星野『詳解 財務会計論』466頁。

47) 同上、466頁。

48) 阪本「費用配分の原則と費用収益対応の原則」29頁。

49) 中村「費用配分の原則と費用収益対応の原則」64頁。

50) 阪本「費用配分の原則と費用収益対応の原則」35頁。

51) 同上、35頁。

52) 中村「費用配分の原則と費用収益対応の原則」64頁。

53) 「事実の発生」について下記のものを参照。

友岡賛『会計学の行く末』2021年、56～62頁。

「対応原則会計」の不在

「いかにも会計らしいもの、会計っぽいものといえば、減価償却、それに引当金と繰延資産が挙げられよう⁵⁵⁾ともいわれるが、そうした「らしいもの」、「っぽいもの」をもたらすのはまずは発生主義か、あるいは対応原則か。減価償却は発生主義を代表するとみられ、会計の考え方をもって代表するのはやはり発生主義か。なお、いずれにしても、ここにおける行論は、むしろ、収益費用アプローチのことしか念頭になく、会計はこれすなわち収益費用アプローチ、とする立場によっている。

発生主義は「ほかの分野からみて⁵⁶⁾」「会計の大原則⁵⁷⁾」とされる。会計学と経済学は近くて遠い分野ともされ、経済学者の池田幸弘によれば、現金の移動のみを経済事象と考える経済学者は、したがって、会計における発生主義を理解せず、かくいう池田は発生主義をもって会計の大原則と捉えている⁵⁸⁾。

しかしながら、引当金、繰延資産も捨てがたい。すなわち対応原則も捨てがたい。

やはりまずは対応だろうか。叙上のように概して発生主義を代表するとされる減価償却は、しかし、これもやはり対応か。対応原則についてはこれを初めて明確に規定したのはルドルフ・フィッシャー (Rudolf Fisher) とみられ⁵⁹⁾、フィッシャーによれば、減価償却はこれも費用収益の対応をもって規定される⁶⁰⁾。

〔現金主義 vs. 発生主義〕において発生主義の選択は対応のためになされる。対応があって発生があり、あるいは対応のために発生がある。「会計の大原則」ともされる発生主義は、しかし、大々原則たる対応原則の下にあり、これにしたがうべく、まずは現金主義が棄却され、非現金主義たる発生主義が採られる。しかるに、発生主義の採用は対応の必要条件であって十分条件ではなく、足りない部分はこれが対応原則に鑑みて補正され、さらに「トレードオフ」ないし「妥協ないし折衷」によってもたらされる実現主義によるズレはこれも対応原則に鑑みて修正される。

どうして「発生主義会計」と称され、「対応原則会計」ないし「費用収益対応会計」といったようには称されないのだろうか。

54) むろん、説明力の大小に依拠して、ということかもしれないが、しかし、それだけでもないような気がする。

55) 友岡『会計学の行く末』53頁。

56) 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、103頁。

57) 同上、103頁。

58) 同上、103頁。

59) 「フィッシャーに次いで、期間損益計算そのものを重視するシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) にあっては、費用収益対応の思想を全面的にとり入れ、彼の動態観を成立せしめるにいたっておる……が、これらにあっては費用収益対応の原則は未だ一般的な経営経済的思考の段階に止まり、明確な会計学的規定を受けていないのである」(岡本「費用収益対応の原則」262頁)とされ、「これを明確に会計学的に規定し、しかもそれを理論的構成の中心においたのはアメリカの動態観であり、その代表的なるものはペートン・リトルトンの「企業会計基準序説」である」(同上、262頁)とされる。

60) 同上、261頁。

叙上のような理解よりすれば、目的は対応であって、発生は目的に至る手段である。あえていえば、手段に過ぎないものの名を冠しているのはどうしてか。

「今日の会計は発生主義会計である」といった記述はこれをよく目にするが、ここにおける「今日の会計は」という言い様は、以前の会計はそうではなかった、ということを含意し、また、「は〇〇主義会計である」という言い様は、〇〇主義ではない会計も存在する、ということを含意している。

ここにおいては[現金主義 vs. 発生主義]という関係が念頭に置かれ、歴史的には[現金主義 → 発生主義]という移行が念頭に置かれ、先述のように、ここに発生主義の意味するところは、現金主義に非ず、ということであって、発生主義はまずは非現金主義として、あるいは非現金主義としてこそ意義をもつのだろうが、かかる発生主義は現金主義という vs. の相手があるがゆえに「発生主義会計」という呼称が用いられるのかもしれない。対応には vs. の相手がなく、[vs. 対応原則]といった関係ないし[→ 対応原則]といった移行をもって捉えられることがなく、しかるがゆえに「対応原則会計」ないし「費用収益対応会計」といった呼称は用いられないということか。

「今日の会計」とされる発生主義会計は一般にこれを信用経済および設備資産がもたらしたとされているが、後者は、会計とすれば、固定資産の認識、敷衍すれば、資産には、短期的に出入りするもの、および、少なくとも短期的にはそうした動きがないもの、という2種類がある、という認識⁶¹⁾であって、かかる固定資産の存在の認識が減価償却をもたらす。

信用経済の発展はこれがときに「半発生主義会計」と称される債権債務をもってなされる利益計算をもたらし、設備資産すなわち固定資産すなわち減価償却はこれが発生主義の完成をもたらし、したがって、減価償却は発生主義を代表するともいわれるが、しかしながら、信用経済も設備資産も、これらがまずもってもたらしたのはズレであって、ズレは対応を前提とし、ズレはすなわち、しかるべき対応がない、ということの意味する。

ところで、[静態論 → 動態論]ないし[財産法 → 損益法]の移行と如上のズレはいずれが先にあったのか、といえ、債権債務、すなわち売掛金、買掛金等を要素に含む利益計算はつとに行われてはいたが、しかし、まずは財産法⁶²⁾であって、そこに対応はなく、したがって、ズレもなく、発生もなかった。

「今日の会計は発生主義会計云々」といわれ、どうして「今日の会計は対応原則会計云々」ではないのか、と改めて問えば、繰り返しになるが、既述のように、[現金主義 vs. 発生主義]という関係が前提されているからであって、しかるがゆえの[現金主義 → 発生主義]といえようが、それでは[収益費用アプローチ vs. 資産負債アプローチ]はどうだろうか。例えば「これま

61) 友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年、189～193頁。

62) 同上、174頁。

での会計基準におけるさまざまな項目の取扱いを概観すれば、収益費用利益観から資産負債利益観へと、その軸足が移動していることがわかる⁶³⁾」などともいわれるように、「収益費用アプローチ → 資産負債アプローチ」という移行はこれが進みつつあるのかどうかは定かでないが、いずれにしても、資産負債アプローチは、むしろ、対応原則会計ではなく、先述のように収益費用アプローチにあって「中心的」とされる対応は他方、資産負債アプローチにあっては「副次的」とされる。

資産負債アプローチを基軸とする会計においてはまずは「公正価値会計」といった名の下、時価（公正価値）が用いられ、実現に囚われることなく、「実現可能性」概念が採用され、包括利益が示される⁶⁴⁾。時価を用いるということは、要するに、発生であって、実現可能性は、要するに、発生だろう。「実現可能性」という概念ないし呼称は、「実現」とはいうものの、どう考えても発生だろう。いや、「実現」とはいうものの」というよりは「実現」の語は取っておきたかったということか。いずれにしても、実現可能性は、例えば「短期の利殖目的で保有する上場株式が値上がりした場合は……企業が事業に影響を及ぼすことなく、いつでも売却によって値上がり益を実現させることが可能だからである」と説明されるように、こういう場合には発生でもよい、ということであって、「実現可能性」の在処は、「実現」概念の範疇というよりは、むしろ、「発生」概念の範疇だろう。事実、公正価値会計の行き方をもって「時価・実現可能性アプローチ⁶⁶⁾」と称する向きがある一方、これを「時価・発生アプローチ⁶⁷⁾」と称する向きもある。

いずれにしても、「対応原則会計」の呼称は対応が「中心的」ないし目的とされる会計においても用いられることがなく、対応が「副次的」とされる会計においては、むしろ、用いられることがなく、他方、手段に過ぎない発生の名は長く会計の呼称に冠されている。

文 献

- 藤井秀樹『入門財務会計（第2版）』中央経済社、2017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』同文館出版、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。
河崎照行「会計理論・会計制度の継承と変革」河崎照行（編著）『会計研究の挑戦——理論と制度における「知」の融合』中央経済社、2020年。
中村謙「真の見越と真の繰延——費用収益対応の原則に関連して」『福岡大学商学論叢』第5巻第2号、1960年。
中村忠「費用配分の原則と費用収益対応の原則」『産業経理』第40巻第12号、1980年。
岡本愛次「費用収益対応の原則」『彦根論叢』第34号、1956年。

63) 佐藤「引当金・準備金会計制度研究の意義」4頁。

64) 河崎照行「会計理論・会計制度の継承と変革」河崎照行（編著）『会計研究の挑戦——理論と制度における「知」の融合』2020年、5頁。

65) 桜井『財務会計講義（第22版）』79頁。

66) 河崎「会計理論・会計制度の継承と変革」5頁。

67) 浦崎直浩「企業業績の認識メカニズムの展開」河崎照行（編著）『会計研究の挑戦——理論と制度における「知」の融合』2020年、104～105頁。

- 齋藤真哉『現代の会計』放送大学教育振興会，2020年。
- 阪本安一「費用配分の原則と費用収益対応の原則」『會計』第67巻第6号，1955年。
- 桜井久勝『財務会計講義（第22版）』中央経済社，2021年。
- 佐藤信彦「引当金・準備金会計制度研究の意義」佐藤信彦（編著）『引当金・準備金制度論——会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』中央経済社，2021年。
- 友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。
- 友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書，2009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。
- 友岡賛「実現主義という論点——会計学の基本問題〔V〕（3）」『三田商学研究』第65巻第2号，2022年。
- 植野郁太「損益会計」飯野利夫（責任編集）『体系近代会計学〔第2巻〕 財務会計論』中央経済社，1985年。
- 浦崎直浩「企業業績の認識メカニズムの展開」河崎照行（編著）『会計研究の挑戦——理論と制度における「知」の融合』中央経済社，2020年。
- 山榎忠恕『アメリカ財務会計』中央経済社，1955年。

2021年8月20日成稿