

我が国における発生主義諸説の検討

若 杉 明

- 一、はしがき
- 二、発生主義諸説の概観
- 三、発生主義諸説の比較・検討
- 四、発生主義と発生主義会計
- 五、むすび

一、はしがき

継続企業、ならびに期間計算たることを前提とし、期間利益の算定を目的とする企業の近代的損益計算制度において、期間収益および費用の認識・測定の基準としての発生主義 (Accrual basis principle: Verursachungsprinzip) が如何に重要な地位を占めているかは、あらためて論議の余地のないところである。発生主義の観念は、我が企業会計原則をはじめ、米国における会計諸基準においても、具体的な規定として表明されており、また内外の諸文献においてもこれに関する叙述は数多く見られ、これをテーマとして取扱った研究論文も決して少くない。それにもかかわ

らず、発生主義の本質についての諸家の見解は必ずしも一致せず、むしろ諸説紛々というのが現状である。このように、近代的企業会計制度としての期間損益計算の核心をなす発生主義の觀念に統一的な把握がなされていないといふことは、言い換えれば、発生主義の本質が完全に捕捉されていないことを物語るものと云えよう。このような現状においては、当然発生主義に関する諸見解を整序し、発生主義の本質を究明する試みが要求されるべきであると思われる。

右の事情を顧慮して、本稿では、現在我が国において称えられている発生主義諸説をひとまず三つの類型に分け、各類型を代表する見解を概観し、歴史的考察に基づく理解に照らして検討してみたいと思う。これが発生主義の本質究明の手掛りとなれば幸いである。

二、発生主義諸説の概観

発生主義に関する諸説は、費用・収益の認識・測定方法により、これを次の三つの類型に分けることができる。

一、費用・収益の認識・測定の第一次テストとして発生主義を適用し、さらに収益の認識・測定の第二次テストとして実現主義を適用する説

二、費用・収益をまず実現主義によってとらえ、これによってとらえることの不可能なものに発生主義を適用する説

三、収益を表現主義によってとらえ、費用は原則として費用収益対応の原則によって把握する説

以上の三類型は、文字通りそれぞれの費用・収益の認識・測定方法からみた分類であつて、各類型に属する説の間で

も種々の面において相異点を有することは云うまでもない。そこで次に右の各類型に属する諸説の中で代表的な見解を選び、その骨子を紹介することにしよう。

第一の説を代表するものとして、黒沢博士の発生主義論をまず取挙げなければならない。博士の説は企業会計原則として会計実践の基準となっており、いわば今日我が国会計学界の通説とも言うべきものである。

博士は発生主義の生成の過程を現金主義より半発生主義へ、半発生主義より発生主義への発展という形においてとらえられる。

(注) 博士は周知のごとく、企業実体、会計期間、および貨幣的評価の三つのコンヴェンションを設定されるのであるが、その中の会計期間のコンヴェンションより、期間的費用および期間的収益の発生決定に関する問題が派生したとされる。つまり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によって行われた。現金主義は信用取引が殆ど行われず、長期の固定資産が保有されていない場合には、会計上大した破綻を示さないですむが、取引の条件や資産および資本構成が複雑になった近代企業では、期間的損益決定の尺度として次第にその妥当性を失い、かくて現金主義を拡張した半発生主義とよばれる会計処理の原則があらわれた。半発生主義は原始的な複会計制度において、一つの具体化をみたが、この複会計制は近年著しく改善されて、発生主義原則に切替えられたのである。(黒沢清博士、近代会计学、七六―九二ページ)

この発生主義の生成に関する現金主義↓半発生主義(または信用主義)↓発生主義という発展段階説も今日我が国の通説となっている。しかしその発展の要因については、種々の見解がある。

右の如き歴史的考察の基礎の上に、発生主義の観念を樹立され、損益計算の基本原則の一つとしてのその役割を明らかにされる。

企業の損益計算の役割は、経営活動の遂行から生ずる費用の投入(cost inputs)と収益の算出(revenue outputs)

とを追求して両者の差額たる利益を確定することにあるが、費用の投入と収益の産出とをいかにして確実に測定し、認識し、表示し、そして最後に利益を決定するかは、企業活動の基礎をなす諸条件または前提が複雑であるために、決して簡単なことではない。

第一に、費用の投入から収益の産出への径路は「貨幣」としてとらえられなければならない。「貨幣の流れ」を現金の出と現金の入で（すなわち現金の流れとして）とらえることができるならば、費用は現金支出により、収益は現金収入により測定されるから、企業の損益計算はきわめて簡単なものとなるが、巨額の固定資本を保有し、複雑な信用経済の基盤の上に立つ近代企業の場合においては、「貨幣の流れ」を「現金の流れ」に還元することは困難である。そこで費用財の費消を貨幣的に評価し、収益財の産出を貨幣的に評価する一定の会計原則が確立されなければならないのであり、この会計原則が発生主義であるとされる。¹⁾

そしてさらにこの発生主義の原則と他の損益計算原則との関係を明らかにして、この費用から収益への「貨幣の流れ」を一定の期間における流れとして測定する、すなわち期間的な費用と収益の対応を行うものが、費用収益対応の原則である。このようにして「貨幣の流れ」すなわち費用と収益の流れは、継続的経済活動の制度的な流れとして観察され、ここに費用配分の原則（費用およびその回収としての収益の期間的配分）が成立する。費用配分の原則の採用は、貸借対照表評価原則と、損益計算における費用収益対応の原則とを結びつけ、貸借対照表と損益計算書との有機的結合の関係を明白にしたものである。この関連において博士は減価償却費の把握を理解せられる。費用・収益の期間的対応によって算出された企業の利得は企業の財政的安定を保障するだけの確実性をもたねばならず、かくて企業の利益には実現主義の原則が適用されなければならない。²⁾ このように損益計算の基本原則の一つとしての発生

主義の原則は、「期間的費用および収益の認識 (recognition) ならびに測定 (measurement) に関する会計原則」⁽³⁾ であるとされる。

(1) 黒沢、前掲書、三三八―九ページ。

(2) 黒沢、前掲書、三三九ページ。

(3) 黒沢、前掲書、三四〇ページ。

以上のように発生主義の損益計算における役割、他の損益計算諸原則の意義および発生主義をも含めたこれら諸原則の関連を明らかにされ、さらに発生主義の実現主義との関係を次のように規定される。

発生主義は費用および収益の測定の原則であるとともに、認識の第一次テストである。しかし収益は発生しただけではかならずしも収益として計上されるとはかぎらないのであって、(第一次の認識のテストに合格するとともにさらに第二次の認識のテストに合格しなければならぬ)、さらにこれが実現したものでなければならぬ。これが収益認識の第二次テストたる実現主義の原則である。⁽⁴⁾このようにして、企業の利益は、一定の期間において発生した総費用に、同期間において実現した総収益を対応せしめ、後者の前者を超過する分として捕捉される。すなわち一定期間の収益にその収益を獲得するために支出された費用を課することにより利益が算定されるのである。しかしある期間の収益から控除しうる費用は、その期間の収益を実現するに役立つたのみであって、発生費用の一部は期末に在庫する製品または仕掛品に課して次期に繰延べられる。

さらに博士は収益の発生と実現との関係について、発生収益 (accrued income) であってしかも未実現収益 (unrealized income) であるごとき項目 (たとえば同一企業内における経営部門間の売買取引に伴なう収益のこと

き)が、当期の収益として認識されたものとすれば、この収益の金額に対応する資産は、もはや取得原価で貸借対照表に記載されず、再評価された価額(または未実現利益をふくむ計算価額)で記載されることとなる。それゆえ資産評価の原価主義は不成立となる。このようにして、損益計算上の実現主義は、貸借対照表上における資産評価の原価主義と密接な関連を有するものであることがわかる。右のように、収益の認識にあたって、発生主義のみを適用した場合には、未実現収益が認識されることになり、資産評価における原価主義が保持されえないという点を収益の第二次認識テスト適用の論拠の一つとされるのである。このように収益の認識に実現主義を用いるべきことを論証された後、さらに実現のテストとして、実現の基本的原則たる販売基準をはじめ、現金基準、収獲基準、割賦基準、工事完成基準および工事進行基準等を挙げられる。

(4) 黒沢、前掲書、三四三ページ。

(5) 黒沢、前掲書、三四四ページ。

黒沢博士説と同様に第一類型に属するものとして山下勝治博士の所説を挙げることができる。山下博士も発生主義は現金主義より発展したものであるから、現金原則から発生主義への発展のうちに、この発生原則のもつ意味を探り求めることができる。その正しい理解は、現金主義を否定して発生主義が登場せざるを得なかった過程のうちにこれを求めることが必要となるとされる。博士はアメリカにおいて発生主義がオペレーション・プリンシプル(obligation principle)といわれると述べられているように、発生主義とオペレーション・プリンシプル(半発生主義)とを同一視していられる。

発生主義の機能については、「これは費用収益の認識(recognition)の問題にはかならない。この費用収益の発生

を認識するということは、費用収益の期間帰属を決定すること⁽⁸⁾であるとし、さらに「そこでは費用収益の確認を問題とするので、費用収益の存在と、その大きさが客観的に測定されることが問題となる⁽⁹⁾」として、発生主義の本質を費用・収益の期間的認識に求められる。そして認識されるべきものは費用、収益の対価であるとされるのである。

(6) 山下勝治博士、会計学の一般理論、九八ページ。

(7) 山下、前掲書、一〇一ページ。

(8) 山下、前掲書、九八ページ。

(9) 山下、前掲書一〇一ページ。

費用収益の認識・測定が行わるべき時点については次のようにいわれる。「発生主義は費用収益の対価発生であり、対価の測定せられるような条件の発生によって、費用収益を認識する考え方である。費用については、その発生原因の確認せられる時点において、費用としての大きさが測定せられるので、費用原因の発生時点が費用発生時点となる。この考え方は収益の発生についてもまた同様に妥当し、収益発生原因の確認せられる時点に収益としての大きさが測定せられることとなるはずであるが、収益の認識についてはより厳密な基準が採られている。すなわち、収益に関しては、特に計算確実性の考え方から、その対価の発生ではなく、対価の具体的な実現に結びつけて収益を認識する⁽¹⁰⁾という考え方がこれである。従って収益の発生とは、収益の実現としての販売を意味する。」以上のように費用については費用原因の発生時点をもって費用発生時点とみなし、その対価測定が行われ、収益の発生とは実現である⁽¹⁰⁾と述べられる。費用については発生主義を、収益については実現主義を適用すべきであるとするとする点は、黒沢博士説と同じ考え方に立つものであるが、収益の発生を、収益の実現としての販売に求められる点に、注意すべきである。

(10) 山下、前掲書、一〇一―一〇二ページ。

発生主義についての見解をさらにはっきりさせるために、費用収益対応の原則に関する山下博士の所説を觀ることにしよう。博士は先に引用したように、発生主義をもって、費用・収益の発生時点を確認することにより、費用・収益の期間的帰属を決定する原則であるとされたのであるが、さらに期間損益計算は、相互に比較し得るような期間費用、期間収益の大きさを確定せねばならないので、ここに、相互に比較されるべき期間費用、期間収益の大きさを正しく把握するために、費用収益対応の原則の採決が必要となる。すなわち、当該期間に属すべき費用収益の発生時点を確認する原則は、相互に比較されるべき期間費用、期間収益の大きさを正しく把握する対応原則と結びついて、はじめて期間損益計算を規定する具体的な原則となるものであるとして、費用収益対応の原則の本質ならびに、その発生主義および実現主義との関連を明らかにされる。つまり博士によれば発生主義は費用収益の期間所屬の確定に関する原則であり、費用収益対応の原則に相互に比較されるべき期間費用、収益の大きさの正しい把握という機能をまかせていられるのである。さらに減価償却費の把握に関しては、数会計期間にわたり消耗せられる費用総額の、各会計期間の費用としての配分、すなわち固定資産費用の期間配分として規定せられるのであり、費用配分の方法とみなされる。

(11) 山下、前掲書、一〇三―一〇四ページ。

以上第一の類型に属する発生主義觀の要旨を紹介したのであるが、第二の類型の発生主義觀を次に明らかにしなければならぬ。この説は木村重義教授の所説であって、第一類型および第三類型の説に比して、特異な見解である。以下教授の発生主義説を概観することにしよう。

この説は前述のごとく費用・収益の認識・測定にあたって、まず実現主義を適用し、次に発生主義を用いようとするものであるが、この場合、両者は実現主義によってとらえることの不可能な費用・収益を発生主義によって捕捉するという関係にあるとされる。そこで、順序として実現主義に関する見解より考察することにしよう。

実現主義について教授は成果が「実現」するとはそれが会計上認められているところの一定の「徴表」をもって発生することをいうと規定さるべきである。一つの制度として行われる企業会計の結果全体が人々の認識の如何に左右されることでは企業会計そのものは成立しないので、事実を事実として認めるための約束された信号、明示される看板、外見的な徴候、すなわち、*sign* が用いられるとして、徴表を有する成果が実現した成果であるとされる。(ここで成果という語は企業の損益の外に、企業において現に到達された財政状態をも含んだ概念として用いられている。)そして徴表は、表見的事実であり、経営財産に直接生じた事実であり、計数的概観をもった事実であり、決着した事実であって、右の要件をもった諸事実のうちでも、それぞれの取引について、慣習上、選択されている事実でなければならぬとし、また実現主義は、収益・費用のみでなく、資産・負債にも適用される概念であるとされる。

これに対して、発生概念については、「典型的には未実現であるにもかかわらず収益・費用および資産・負債が計上されるばあいである」とし、その明白な例として貸倒の予測見積、経営設備資産の減価償却、棚卸資産の評価損益、費用・収益の見越・繰延等決算整理の対象となる項目を挙げられる。教授はこの発生という語とともに予見という語をも用いられ、発生主義を予見の原則ともいわれる。そして発生(予見)ないし発生主義(予見の原則)の本質を「企業会計は将来の成果を予測する。予測の結果はもちろん会計の計算・記録・表示に採入れるので、これを予見 *anticipation* という。人が単に将来の或ることを予想するだけで、会計記録にそれをその人が採入れるまでに至らな

いならば、それはもちろん予見の問題にならない。『予見の原則』は『実現成果捕捉の原則』（実現主義に同じ）引
 用者）を補うもので、実現した収益に対して将来実現する費用を、実現した費用に対して将来実現する収益を予見す
 ること、すなわち予測し、それにもとづいて損益計算に計上することに関する⁽¹⁶⁾ものであり、したがって発生主義は
 「継続企業において当然であるところの、将来への考慮ないし準備⁽¹⁷⁾」であり、実現主義が「過去の事実の記録である
 のに対して発生主義は将来の見通しに対する判断⁽¹⁸⁾」であるとされるのである。教授のこのような発生主義観は経営者
 の過去ならび将来の活動についての責任⁽¹⁹⁾を基礎にして構成されるものと云えよう。

- (12) 木村重義教授、資産評価論、一一五ページ。
- (13) 同、会计学原論、一三一ページ。
- (14) 同、資産評価論、一一七ページ。
- (15) 同、会计学研究、五〇ページ。
- (16) 同、会计学原論、一三六ページ。
- (17) 同、会计学研究、五六ページ。
- (18) 同、会计学研究、五六ページ。
- (19) 同、「企業会計と経営者の責任」企業会計六卷四号参照。

次に第三の類型の発生主義観を観ることにしよう。この説を採られる一人として番場教授は費用に関する諸原則は
 流入原価を費消と未費消とに区別する原則および費消原価を流出原価（費用）と未流出原価とに区分する原則から構
 成され、前者は後者に先行するのであり、減価償却の原則、棚卸の原則その他原価費消の認識・測定に関する原則等

がこれに属し、費消原価は給付に結合するものであるかいなかによって流出原価と認められる時点を異にするのであり、これに関する原則が後者であるとし、費用原則の全体を原価配分の原則とよばれる。

費用原則としての発生主義の概念および発生費用の認識方法は収益原則と結びつけて考えなければならぬとして、「収益について所謂発生主義とは、販売主義 (Sale Basis) 又は実現主義であると説くことによって、収益原則は明瞭に表現される。このようにして収益原則としての発生主義を明確にクオリファイした上で、費用に関する発生主義は収益との対応の原則であり、費用の発生は流入原価が収益と対応する時に認識されると答えなければならぬ⁽²⁰⁾」かくて「収益について発生主義をクオリファイした表現が販売主義であるのと同様な関係で費用について発生主義をクオリファイした表現が対応原則であるといえよう。この限りに於ては、従って、発生主義という会計原則は無用に帰する⁽²¹⁾」とされる。

しかしながら発生主義によって捕捉される費用に限定を設けられ、対応原則によって認識されるのは営業費用であり、収益に対して追跡記録して行くことの可能な結合関係 (traceable association) をもつ原価にかかわる費用であるとされる。そしてこのような結合関係をもたない営業外費用及び損失には他の認識原則および配分原則を設けられるのである。火災、風水害等による損失、固定資産売却損、偶発債務の発生による損失等は災害発生、売却、偶発債務発生時に認識され、認識時の損失として計上される。しかし認識の時が損失発生の時とは限らない。その一例として資産の価格下落は売却前に評価損として計上される。つまり損失の realize する以前にその accrue が認識されるならば、accrue した期に、損失を計上し、realize した時に損失を認識したならば realize した期と accrue した期との相違が認められても、realize した期の損益に係せしめないのである。realize の時と accrue の時とが区

別されないものは両者が一致したと考える。このような場合には、損失は発生主義によって処理されたのである。すなわち対応原則という費用原則があっても、純粹の発生主義という費用原則が存在しなければならぬとされる。純粹の発生主義の適用されるその他の項目としては、未払利息や生産活動における原価費消を予定価格で計算した場合に生ずる原価差損（原価差損は収益に結合されうる場合には対応原則により処理されるとする）のような営業外費用もある。また損失をその発生した期に全額負担せしめずに繰延べ、数期間にわたって償却する場合には純粹発生主義の例外的適用が行われるが、これは会計上のコンヴェンションにすぎないとされる。

以上要するに、教授によれば収益についての発生主義とは結局実現主義—販売主義—であるとされるのであり、費用についての費消原価を流出原価と未流出原価とに区分する原則においては、給付に結合する、または、せしめられる費用には費用収益対応の原則が適用され、結合しない、または、せしめられない費用には純粹の発生主義が適用されるのである。それ故に給付に寄与する原価費消でも給付に結合せしめない時には純粹の発生主義が適用され、給付に寄与しない原価費消でも給付に結合せしめる場合には対応原則で処理され、給付に結合しない原価費消または結合せしめない原価費消には純粹の発生主義が例外的に適用されるのである。このようにして教授によれば対応原則も一種の発生主義とみなされるのであるが、収益に結合する費消のみを費用と認める点で純粹の発生主義と區別されるのである。

(20) 番場嘉一郎教授、「費用原則について」日本会計学会編、財務諸表論所収論文、一四一ページ。

(21) 同、一三五ページ。

(22) 同、一三五—一六ページ。

(23) 同、一三六ページ。

(24) 同、一三六―三七ページ。

第三類型の発生主義説を採るいま一つの根拠教授の見解を次に挙げる必要がある。教授の見解は発生主義の下においては、収益は実現主義すなわち販売主義によって捕捉され、費用はこの収益に対応するものとして費用収益対応の原則により把握されるので、費用も結局実現主義によりとらえられ、そしてそれらは究極的には原則的に現金主義一本に還元されるとなすのである。以下その見解をまきくことにしよう。

教授はまず、給付・費消の概念はものそのものの価値に関する概念であり、費消とは給付のための犠牲価値を、給付とは生産的費消の結果としての形成価値を意味する。これに対して収益・費用は、ものともに対立する貨幣との相互関連した価値概念であって、収益とは給付の対価たる収入であり、費用とはものの費消された部分に対する支出である。したがって、収益と給付、費用と費消とは区別して考えなければならないという思考に立脚して、その説をたてられる。

しかしながら論議の都合上から、最初に費用 \parallel 費消、収益 \parallel 給付として考察するならば、費用・収益の発生主義は生産主義をもって内容づけられるが、実践的には例外を除いて生産主義は否認せられる。発生主義の下において収益の具体的認識基準とされているのは、実現主義である。つまり実現主義とは、収益の実現をもって発生とみなす見解であり、実現とは販売であるから実現主義はそのまま販売主義に通ずるものである。これに対して、費用はあくまでも収益のためのものであるから、費用はつねに収益に依存して、それとの関連のもとに考慮されねばならぬ。期間損益計算のもとにおいても、期間費用の発生は実現主義に基づいて把握される期間収益との対応関係においてとらえら

れる必要があり、発生主義のもとでは、費用の具体的な認識基準として第一義的なものは対応原則でなければならぬ。ただし対応関係の不明瞭、不確実な費用にかぎって、例外的に狭義の発生主義ならびに現金主義が採択される⁽²⁵⁾。

ここまでの教授の見解は番場教授の説にほぼ同じである。教授はそれにとどまらずにさらに行論を続けられる。

収益は主として実現に基づいて捉えられ、費用は原則として収益に対応して捉えられるので、結局費用は実現に基づいて把握される故に費用の発生を現実の規定する費用収益対応の原則は実現主義に置き換えることができる。このようにして、費用・収益はともに実現主義により把握されるのである。そして費用の認識基準としての実現主義——これを収益実現主義といわれる——の他に費用それ自体の実現主義があるとし、収益の実現が販売主義に規定されるのと対蹠的に、費用の実現主義は購入主義により制約される。しかしながら、費用の実現を購入に求めれば、費用においてはその発生（＝生産）以前に実現があることになるが、これは日常の簿記的处理においては現実に行われているから、異とするに当らないとされる⁽²⁶⁾。

さらに発生主義と現金主義との関連について述べられる。現在の高度発展的な信用経済においては現金は手許現金以外に将来現金をも含めて理解するのが妥当であり、かくて現金主義は拡張された現金主義となり、オブリゲイション・ベースに一致する。一方実現主義はいわゆる半発生主義と表裏一体の関係にあり、実質的には両者相等的いと考えられる。販売は実質的に将来現金の収入であり、費用の認識における純粹発生主義も実は将来現金の支払義務を内容としたものである。費用の実現主義、すなわち購入主義も現金主義に結び付いている。純粹発生主義もその実体は購入主義に他ならない。このようにして、実現即ち発生は現金収支と密接な関係にあるといえる。減価償却費の認識についても、減価償却は収益に対する費用の期間的配分の手段であるから、費用収益対応の原則の支配の下にある。

費用収益対応の原則は実現主義に通ずる基準であり、実現主義は現金主義に通ずる基準であるとすれば減価償却費の認識もまた間接的ながら現金主義に基礎づけられるものである。⁽²⁵⁾

次に費用・収益が費消・給付と支出・収入という二種の対立概念を媒介する概念であるという考え方に立って損益計算それ自体のうちにすでに現金収支計算が内包されているのであり、発生主義は現金主義に基礎づけられると結論される。⁽²⁸⁾

このようにして教授によれば、発生主義は収益については実現主義であり、費用については費用収益対応の原則であり、補足的に現金主義、生産主義が適用される。しかしながら生産主義以外のすべての基準は本質的には費用収益対応の原則を実現主義に統一することにより、一応実現主義即現金主義の關係が成立する。このようにして諸基準は現金収支に基礎づけられる実現主義と基礎づけられない生産主義とに整序される。生産主義は一部の例外的な収益のみに適用されるとすれば、「発生主義は遂に原則的には、現金主義に基礎づけられる実現主義一本の化体と考えられてしかるべき理となる」⁽²⁹⁾のである。教授の説は以上の如く費用の把握を費用収益対応の原則により行わんとするが、これをも実現主義として理解し、さらにこれを現金主義に還元せんとする点において同じく第三類型に分類されているが、番場教授の見解と著しく異なるのである。

(25) 根筒重男教授「発生主義の再吟味―現金主義への接近」企業会計九卷十一号一二三―四ページ。

(26) 同、一二四ページ。

(27) 同、一二五―六ページ。

(28) 同、一二六ページ。

(29) 同、一二七ページ。

以上発生主義に関する諸見解を三つの類型に分け、それぞれの類型に属する代表的な見解を概観したのであるが、次にこれら諸説を吟味し、比較、検討することにしよう。

三、発生主義諸説の比較・検討

前章における諸見解の概説をもとにして、それらの比較・検討を行うのであるが、それには次の諸点からの考察が発生主義の本質追求の上から有意義かつ必要のことであろう。すなわち、実現主義、費用収益の対応の原則、費用配分の原則および現金主義、と発生主義との関連において、さらに減価償却費の捕捉との関連において、以下右の諸点について、諸説を比較・論述することにしよう。

実現主義と発生主義との関連が如何に密接かつ重要であるかは、諸説が皆この関連に重点をおいて構成されているところよりしても明白である。ところで実現主義と発生主義との関連は、実現主義の規定の仕方如何により左右されるものである。したがって諸説の実現主義の規定についてまず考察し、ついでその発生主義との関連を検討することにしよう。

実現主義に関する規定は、第一、第三類型に属する諸説は同一系統のものであり、第二類型説のみ別個の存在である。第一、第三類型にみられる実現主義は結局収益についての基準であり、販売基準をもってその典型としている。

(ただ例外として、前述のように根崎教授は、収益は実現に基づいて捉えられ、費用は原則として収益に対応して捉えられるので、費用も結局は実現に基づいて把握されるとされる。)

(注) 黒沢博士を中心に起草された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」では、「毎期の純利益を決定する条件として、一会計期間において発生した費用および収益が、その期間において実現したものであることを要する」として、費用についても実現主義の適用を要求している。

これに対して木村教授は実現主義を収益・費用ばかりでなく、資産、負債にも適用しうる概念であるとして、その適用対象の範囲を広く定められる。したがって、当然木村教授の実現主義の規定とその他の諸家のそれとはそのおもむきを大分異にするのである。木村教授においては、実現主義を右のように広範囲に適用される結果、通常用いられる実現の基準（収益に関する）すなわち、販売基準、現金基準、生産基準等々をもってしては不十分であるために、前述の如き実現の徴表を設定されるのである。

第一、第三類型の実現主義観といえども必ずしも皆同一のものではない。共通点は収益に主として適用されるといだけであって、発生主義との関連は皆それぞれ異なる。黒沢博士は発生主義をもって費用、収益の第一次のテストであるとし、実現は収益の財務的安定性を確保するための第二次のテストとされる。これに対して山下博士は収益の発生とは収益の実現としての販売を意味するとされる。番場教授もこれと同じ考えをとられる。黒沢博士においては、結局発生主義と実現主義とははっきりと区別して、両者を並列的に同位概念としてとらえるのに対して、山下博士、番場教授は両概念を上位概念と下位概念として理解されているのである。山下博士の如く収益の発生を実現と考えるならば、費用に適用される発生主義と収益に適用される発生主義とが同一概念であるかいなかの疑問を招くことになろう。つまり発生主義は費用に適用される場合には発生主義といい、収益に適用される場合には実現主義となることが、費用、収益の両方に適用される発生主義と費用のみに適用される発生主義とは別なもの、すなわち、

前者は広義のもの、後者は狭義のもの、いかえれば、前者が上位概念で、後者が下位概念であると考えられる。したがって当然実現主義は狭義の発生主義概念と同位のものであって、広義の発生主義概念に包摂されると考えられるのである。

この関連は番場教授においては一層はっきりした形で示される。すなわち、教授によれば、費用、収益の双方に適用される広義の発生主義の下に、収益に適用される実現主義と費用に適用される費用収益対応の原則とを設定されるのである。教授においては費用の把握を費用収益対応の原則に求めることにより、広義の発生主義とその下位概念としての実現主義および費用収益対応の原則との関連が明らかにされている。そして、広義の発生主義はこの限りにおいて無用なものとされるのである。しかしながら教授は、右のごとき発生主義とは別に給付に結合しない、またはせしめられない費用には「純粹の発生主義」という費用原則の必要を認められていることは前述の通りである。この純粹の発生主義とは前章に概説したところから知りうるように結局費用の見越しのための基準と考えられる。根筋教授も番場教授とはほぼ同じ考え方をとられ、発生主義のもと収益の具体的認識基準は実現主義であり、費用の具体的な認識基準として第一義的なものは対応原則でなければならず、ここでいう狭義の発生主義も番場教授の純粹の発生主義とはほぼ同じ概念として用いられているように思われる。ただ教授は対応原則により把握される費用も、実現収益に対応するものであるから、費用、収益ともに実現主義により把握されるとして、実現主義に帰一せしめられる点番場教授と異なる。

木村教授の実現主義と発生主義との関連は以上述べた諸家の見解と異なり、実現主義をもって過去の事実の記録の

基準となし、発生主義を将来の見通しに對する判断の基準とされるのである。そして実現主義は徴表をもった取引すなわち企業取引と会計取引の或る部分とに適用され、徴表をもたぬ会計取引に発生主義が適用される。発生主義はこのような徴表をもたぬ未実現の取引ないし将来の見通しに適用されるが故に予見の原則となるのである。したがって教授の実現主義とここで取扱う他の諸家のそれとを比較すれば、後者が主として収益に關する基準であるのに対して、前者はその適用範囲が広く、発生主義は費用収益対応の原則に還元されることもなく、収益について発生と実現の二段階のテストを用いることもないのであり、発生主義についての二種の概念の混同も避けられている。木村教授の実現主義概念は他の諸家のそれと異なつた概念であるが、発生主義概念は、番場、根箭両教授の純粹ないし狹義の発生主義にやや近いものと考えられる。しかし費用ばかりでなく、収益にも適用される点および予見の觀念を採るところは独特のものといふべきである。根箭教授のいわゆる費用それ自体の実現——購入主義——も結局木村教授の資産についての實現に相当するものと考えられる。

費用収益対応の原則は発生主義原則と如何なる關係にあるであろうか。両原則が期間損益計算において互に密接不離の間柄にあることは言うまでもないことであるが、両者の關係について、三類型の諸説は決して同一の考え方をとつてはいない。ただ費用収益対応の原則そのものについてはどの説も共通に実現主義、発生主義（第三類型では費用収益対応の原則）によって把握された期間的費用・収益を対応せしめて純利益を算出するための概念であるとなししている。費用収益対応の觀念と発生主義との關連については、第一、第二類型説は同一の立場に立つものであり、発生主義および実現主義によって把握された費用・収益の対応が行われるとするのに対して、第三類型説は、すでに述べたように右の意味のほかに費用把握の基準としての機能をもたせており、それ故に後者においては、費用収益対応

の原則は費用を認識測定し、かつ期間純利益を算出する基準となるのである。勿論費用収益対応の原則によって捕捉される費用は、収益に結合する、または結合せしめられるものに限定されている。

だが第三類型説においては費用についての発生主義を右のように費用収益対応の原則に置換えているが、その他に狭義もしくは純粹の発生主義を設定しており、この純粹の発生主義と費用収益対応の原則との関連については、第一、第二類型説と大体同じに考えているのである。

費用配分の原則と発生主義の原則との関係はどうであろうか。黒沢博士は費用配分の原則を貸借対照表評価原則と費用収益対応の原則とを有機的に結びつけるものとされる。そして費用配分の原則の対象となる項目として、有形・無形の固定資産および繰延資産を挙げられる。すなわち固定資産は原価主義を基にして費用配分の原則により当期の費用と次期以後の将来の費用とに分割され、その他の費用とともに実現主義により捕捉された当期収益に対応せしめられることになるのである。それ故に、費用配分の原則も結局は発生主義の内に包摂されると考えられるので、博士の費用配分原則は発生主義の低位概念とみなされるのである。

これに対して番場教授は費用原則の全体を原価配分の原則として把握される。つまりすでに紹介したように、教授によれば費用に関する諸原則は、流入原価を費消と未費消とに区分する原則と費消原価を流出原価（費用）と未流出原価とに区分する原則とよりなるとされ、前者は後者に先行するものとして、その下に減価償却の原則、棚卸の原則、その他原価費消の認識・測定に関する原則を設けられ、後者の下に実現主義の原則、費用収益対応の原則、純粹の発生主義の原則等を設定されている。教授は実現主義、費用収益対応の原則を広義の発生主義とみなしていられるのであるから、広義にせよ純粹にせよ発生主義と原価配分の原則との関係は前者は後者の一部にすぎず、原価配分の

原則が上位概念となり、発生主義と費用配分原則との関係は黒沢博士のそれと丁度逆の関係になるのである。

現金主義と発生主義との関連を考える場合、一つの観方は、黒沢博士、山下博士にみられるように歴史的に現金主義より半発生主義へ、そしてさらに発生主義への発展（山下博士は半発生主義と発生主義を同一視していられる）の關係においてとらえられる。しかし現金主義は現在においても実現主義の一基準として、存在意義を有している。木村教授もその点は同様に、現金主義を実現主義の一形態とされる。これに對しても一つの観方は根柢教授の稱えるところであつて、生産主義を除き実現主義、費用収益対応の原則、純粹の発生主義のすべてを現金主義をもって基礎づけられる。このように現金主義と発生主義の関連についての右の二つの見解は全く相對立しているのである。

第一の見方は企業の歴史的発展の過程、そしてそれに即応した會計手続および理論の展開との関連において費用・収益の捕捉の基準の変遷を把握されるものであつて、現金主義が現在の企業會計においては費用・収益把握の基準として妥当性をもたぬものとするが、しかし現在現金主義は全く影をひそめてしまつたわけではなく、實現主義の一基準として例外的に適用されている。割賦販売を行う企業における割賦基準がその例である。

第二の見方は前章においてすでに述べたように、現実の発生主義はそれ自体何も意味せず、その第一義的な内容をなすものは、収益については実現主義、費用については費用収益対応の原則であり、補足的に現金主義、生産主義その他があげられ、これらの基準はすべて発生主義の内容を構成するものに他ならないとする。そして生産主義以外のすべての基準については、費用収益対応の原則の實現主義への統一を前提として、一応實現主義＝現金主義の關係が成立する。現金主義は一面発生主義の低位概念であると同時に、他面発生主義を基礎づける土台でもあり、かくして発生主義は現金主義に基礎づけられる實現主義に帰一せられるとするのである。

我が国企業会計原則、損益計算書原則一のAの「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。」という規定は、費用および収益は、支出および収入に基づいて計上さるべきことを要求したものであるが、支出および収入とは現金およびその等価物を意味している。資産について考えるならば、資産原価は支出により構成され、そして資産の中にはその原価が一会計年度内に消費されて全額その期の費用に計上されるものとまたその資産原価の一部が消費されて、費用に転化し、その期の費用に計上されるものがある。前者においては、支出が直接費用計上の基礎となりうるのであり、後者にあつても、費消原価の費用計上はその資産取得に際しての支出に基礎をおいている。収益についても、収入が直接収益計上の基礎となることもあり、収入が一度負債として計上され、後に収益に転化することもある。このようにして費用・収益ともに収入・支出に基礎をおいているわけである。

この関係は貨幣—(労働力)生産手段—生産—製品—貨幣という価値循環方式においてとらえられており、企業の経済活動が、貨幣より出発して貨幣に戻るといふ過程の合成的反覆であることは周知の如くである。そしていかなる企業の経済活動といえどもこのらち外に出ずることはできない。このように、根柢教授の発生主義を實現主義に還元し、これをさらに現金主義をもって基礎づけるといふ主張も企業の経済活動に即した資本制計算制度の眞の姿をとらえたものとして有意義なものといふことができよう。しかしながら右のような意味における現金主義は果して、費用・収益の認識・測定の基準と云いうるであらうか。教授のいわれる現金主義とは、費用・収益捕捉の基準としてのそれではなく、企業の経済活動を底流する貨幣の流れを表現したものにすぎないのではあるまいか。

減価償却についての諸家の見解をみるならば、黒沢、山下博士は費用配分の原則により、木村教授は発生主義すな

わち予見の原則により、番場教授は流入原価を費消と未費消とに区分する原則の一つとしての減価償却の原則により、また根箭教授は究極的には現金主義に基礎づけられる費用収益対応の原則によりそれぞれ把握されるとする。黒沢、山下博士の費用配分の原則による把握も結局発生主義による認識であつて、その点木村教授と一まず同じ立場に立つと考えられる。木村教授は減価償却費はその実現の徴表なく、ただ究極的に廃棄される際に実現する廃棄損の予見である。すなわち、廃棄時に一時に実現する損失はたんなる損失ではなく、その固定設備を利用することにより実現された各年度の収益に対応する費用であるとされる。番場教授にあっては、有形固定資産については、消耗性資産を除けば、企業活動のために利用しても、その都度物量の減少が認識されるものではなく、減少が認識されるのは、廃棄の時である。取得原価は耐用年数の間に順次費消されるという仮定をおき、利用可能期間に対する経過期間に応じて原価費消を測定する。費消を認識するよりどころは、期間の経過という事実であり、その費消額は期間に割当てられた取得原価により測定される。このように有形固定資産の原価費消を認識・測定するものが減価償却の原則であるとするのである。前述のごとく、教授によれば費用原則は流入原価を費消と未費消とに区分する原則と費消原価を流出原価（費用）と未流出原価とに区分する原則とに分けられるのであり、一の原則によりとらえられた費消原価はさらに二の原則において、流出原価と未流出原価とに分けられる。そして費消原価が流出原価と認められるか否かは、給付との結合関係より規定されるわけである。したがつて、減価償却の原則により捕捉された有形固定資産の費消原価も給付と結合するか否かにより、広義の発生主義—費用収益対応の原則か、純粹の発生主義の原則の適用をうけることになる。番場教授の減価償却費の認識も究極においては発生主義によるものではあるまいか。根箭教授の費用収益対応の原則は広義の発生主義であるから、減価償却費も一応発生主義による認識といえよう。ただ教授の、費用

収益対応の原則は実現主義に通ずる基準であり、実現主義はまた現金主義に基礎づけられるがゆえに、減価償却費の認識も間接的ながら現金主義に基礎づけられるとする見解も前述の現金主義に対する批判を同様に受けなければならぬであらう。

以上、発生主義諸説を発生主義の本質把握の上から必要と思われるいくつかの側面について吟味したのであるが、次にこれを整理しつつさらに検討を加えてみたいと思う。

四、発生主義と発生主義会計

以上の考察により知りうるように、発生主義に関する見解はきわめて多様であった。このような見解の多様性の生ずる原因の一つとして、費用・収益の認識・測定基準としての発生主義と損益計算法としての発生主義会計 (accrual accounting : accrual system of accounting) との混同が指摘されなければならない。

発生主義会計とは、一定の期間に稼得された収益からその収益を得るために要した費用を控除して一定期間の純益を計算する制度を言うのである。「発生する」(accrue) という語は、一般的には「成長する」(grow) とか「増加する」(increase) とか「累積する」(accumulate) という語と同じであるが、会計上は次のような意味に用いられている。コーラーによれば、「発生」とは「継続的な変化の過程における会計上の出来事あるいは会計的な状態の生起の結果を、通常会計年度末に勘定に認識することである。負債利子は日々に増加する。しかしながら、簿記の慣行においては、財務諸表の作成の度ごとに、すなわち帳簿の締切りを行うことにその増加記録を行うことを認めている。その他の通常の発生項目には、賃金、税金 (所得税あるいは財産税)、支払使用料および固定資産の減価償却費等がある。

る。発生という語は物財よりもむしろ役務の流れに通常用いられる。発生の過程は役務の提供者および受益者にかかわるものである。発生項目を認識した場合には、その取引を記録するために、修正仕訳記入が行われる。役務提供者の帳簿においては、資産勘定（たとえば未収利息）に借記がなされ、収益勘定（受取利息）に貸記が行われる。一方受益者の帳簿においては費用勘定（支払利息）に借記が、負債勘定（未払利息）に貸記が行われる」とする。右の意味における費用および収益の発生を認識し、測定する会計原則こそ発生主義に他ならない。かくのごとく発生主義とは費用および収益の認識・測定を機能とする会計原則である。発生主義会計とは、期間純利益の決定方法の一種であり、換言すれば財産法に對立する損益法のことであつて、両者ともに「発生主義」という語が用いられているけれども、全く別個な意味内容なものであつて、明確に区別されるべき概念なのである。

費用・収益の認識・測定の原則としての発生主義の生成を歴史的に考察するならば、これは現金主義より信用主義への発展の過程を経て成立したものであることは言をまたない。現金の収支をもつてする費用および収益の認識・測定の基準たる現金主義は、企業の永続化、定着化と信用制度の発展により、拡張された現金主義とも言うべき信用主義に置換えられた。やがて期間計算の確立とそれともなう財務表とくに財産目録や貸借対照表の出現、企業における固定設備資産の比重の増大および期間損益計算の精緻化等の要求に従つて信用主義はさらに発展して、発生主義の確立をみたのである。発生主義の確立は二十世紀初頭のことである。発生主義はその初め費用および収益の見越・繰延項目、貸倒損失等に適用されていたのであるが、減価償却法の成立と同時に、減価償却費の認識をもその対象とするにいたり発生主義内容は一層充実したものとなつた。⁽²⁾

(1) E. I. Kohler : A Dictionary for Accountants, 1957, p. 18.

(2) 拙稿「発生主義の展開」商学論集第二六卷第二号参照。

発生主義が確立された当時においては、期間純益の計算は財産法により行われていた。例えば、スプレイグは毎期の純利益の計算方法として財産棚卸法と誘導法があるとして財産法に属する両計算法を明らかにしているが、彼は同時に経済勘定 (economic accounts) という勘定概念を設けて、正しい純利益の計算を行うべきことを提唱した⁽³⁾。彼はこの経済勘定なるものは、費用収益の見越および繰延に関する諸勘定にはかならない。彼は財産法計算の下に正確な期間計算を行う上から、費用収益の認識に発生主義を適用すべきことを説いたのである。その他エスケュレ⁽⁴⁾、ケスター⁽⁵⁾、ペイトン⁽⁶⁾、パウエルスン⁽⁷⁾等に財産法計算と発生主義との結合の例を見ることができるといえる。

期間純益の算定が財産法により行われた貸借対照表優位の時代は、やがて損益計算重視の時代へと推移し、ここに実現主義の擡頭をみるにいたる。アメリカ会計士協会の取引所協力特別委員会がニューヨーク証券取引所上場委員会にあてた一九三二年九月二十二日付の第一回の書簡の付属書第一の最初の条項は、未実現利益の計上を禁止し、営業収益の実現に関する販売基準を定めたものであつて、ここに実現主義の理念がはっきりと打出されている。この付属書第一はさらに四つの規定を含んでおり、この全部で五つの規定はA・I・A会計五原則と呼ばれ、会計原則編成に関する最初の試みとなつた。その後、周知のごとく各種の会計原則の公布をみたのであるが、この会計原則編成の発展過程のうちには動態観にもとづく期間損益計算が次第に完成されつつあつたのである。やがて財産法のもとに成立した費用・収益の認識・測定基準としての発生主義は、損益法による期間損益計算に受け継がれて、実現主義、費用配分の原則、費用収益対応の原則、原価主義等の諸原則と有機的に結合して、動態論とよばれる近代的期間損益計算の基本原則を形成するに至つた⁽⁸⁾。

(3) スプレイングは経済勘定をもうけて厳密な期間純利益を算定する必要を次のようにのべる。

「一期間に所屬することが適切なすべての項目を、その期間の経済的記入 (the economic entries) に含め、他のすべての前後の期に屬する項目を除外するよう注意を払わないならば、われわれは事実の表示を著しくゆがめ、それを無価値にすることにさへなるかもしれない。事実上経営がより順当に行われている期の犠牲の上に、経営の不振な期が、営業成績がよいように表わされることがあるかもしれない。そこで、当期首あるいは期末に、会計記録の行われていない資産あるいは負債の残余額があるかどうかという問題が提起されなければならない。」C. F. Sprague: *The Philosophy of Accounts*, 1907, p. 69.

(4) P. J. Esquerré: *The Applied Theory of Accounts*, 1919.

(5) R. B. Kester: *Accounting, Theory and Practice*, Vol. II, 1920.

(6) W. A. Paton: *Accounting Theory*, 1922.

(7) J. A. Powelson: *Introductory Accounting*, 1926.

(8) 付屬書第一の第一項は次のように規定している。

「一、未実現の利益は、会社の損益計算書に直接に貸記されてはならず、また通常、損益計算書に賦課されることになるような金額を未実現利益に対して賦課することによつて、間接的に貸記されてはならない。利益は、売上代金の回収がそれほど十分に保証できないような事情がないかぎり、事業の通常の過程における販売が行われたときに実現されると考えられる。この一般的な規則に対する例外が、棚卸資産について、原価を決定することが不可能なため、原価を超えるかもしれない正味販売価格で棚卸価額を決定することが、営業上の慣習となつていてる産業(たとえば精肉業)では認められる。」

(9) 一九三八年の S・H・M 会計原則は、一般原則、損益計算書原則、貸借対照表原則および連結計算書原則より成り、損益計算書原則の中に実現主義の原則、発生主義の原則および期間的費用配分の原則等がおり込まれ有機的に結合せられてゐる。

一九三六年のA・A・A会計原則は、基本的な仮定の下に原価と価値、収益の測定および資本と剰余金の三つの部分をもうけ、厳格な原価主義の主張の下に歴史的原価および収益の配分を強調する。

一九四一年のA・A・A会計原則は、一九三六年の原則を一層充実せしめたものであり、基礎的前提、原価に関する原則、収益に関する原則、利益に関する原則および資本に関する原則よりなり、原価主義の強調の下に、原価に関する原則は原価の測定、原価の分類、費用収益の対応、費用の認識および期間的割当て等の諸原則により、収益の原則は、発生主義、実現主義、費用収益対応等の諸原則によりそれぞれ構成される。利益に関する原則は原価主義にしたがって、実現した収益を費消した原価に対応せしめることにより利益が算出されるという費用収益対応の原則により貫かれた諸基準よりなっている。ここにおいて発生主義は他の諸原則と完全に結合し近代の期間損益計算の基本原則を構成している。

当初の発生主義会計にあっては、一定期間の収益とそれから控除される費用との間に対応関係の存在することが重視せられたのであって、そのような収益や費用が、発生主義以外の現金主義によって把握されようと、評価損や評価益が計上されようと、費用と収益の間に因果関係さえ存すれば、よかつたのである。このような発生主義会計に発生主義、実現主義、原価主義、費用配分の原則、費用収益対応の原則等が導入せられ、これら諸原則が有機的に結びつき、その基本原則を構成する段階において初めて、発生主義会計は近代の期間損益計算法としての完成した形態をとるに至る。結局費用・収益の認識・測定の原則たる発生主義と不完全な発生主義会計との間には何らの関係も存しない。発生主義が他の諸原則と結合し、一環となってその基本原則を形作っているとき発生主義会計こそ完成された近代的企業会計制度と言われるべきである。発生主義と完成せられた発生主義会計とは以上のような密接な関連を有するのであるが、両者はあくまでも別々な概念として、はっきり区別されなければならない。

以上の如き費用収益の認識・測定基準としての発生主義と損益計算の方法としての発生主義会計との明確な区別を

もとにして、発生主義諸説を検討するならば、それぞれの性格が一そうはつきりした形で理解されるであろう。

第二類型における発生主義および第三類型における純粋ないし狭義の発生主義が、認識・測定基準としての発生主義の本来のものと考えられる。第三類型における広義の発生主義は番場・根箭兩教授も述べていられるように内容のない概念であり、結局は実現主義や費用収益対応の原則におきかえられるのである。言うならばこの広義の発生主義こそは、認識・測定基準としての発生主義ではなく、発生主義会計と混同されたものであろう。

木村教授のとなえられる発生主義は費用収益の認識基準としての発生主義であるが、棚卸資産の評価損益をも発生主義の対象としていられる点において概念の拡張がみられる。なぜならば、費用・収益の認識基準としての発生主義は、収益については未収収益の見越しと前受収益の繰延べ、費用については前払費用、未払費用の認識、減価償却など現金主義が適用されていた項目について、その基準から生ずる不合理性をなくすためのものとして発展して来たものであって、資産評価に関する時価主義者をのぞいては、発生主義を評価損益の把握に用いることはこの語の正当な用法とは言いがたいからである。しかしながらこれは木村教授が発生主義を予見の原則としてとらえられており、その背後に経営者の経営責任の観念を設定されているところからの必然の帰結であろう。

第一類型説における発生主義観は、認識・測定基準としての発生主義を拡張して発生主義会計に融合せしめたものと言うべきであろう。第一類型の説においては本来の意味における発生主義はそのままの姿をとどめていないのに対して、第三類型の発生主義会計は純粋ないし狭義の発生主義という形でその姿をとどめているのである。三つの類型の計算制度は言うまでもなくそれぞれ近代の期間損益計算としての発生主義会計に他ならない。

五、むすび

以上我が国において代表的と思われる発生主義に関する諸見解を一応三つの類型に分類して、それぞれの類型に属する代表的な見解を概観し、発生主義の本質理解に必要と思われる幾つかの側面より比較・検討を行い、費用・収益の認識・測定原則としての発生主義と損益計算法としての発生主義会計との区別および両者の関連を基礎にして、一層の吟味を行った。以上の考察によって知りうるように発生主義の観念は本来の、費用・収益の見越・繰延項目、貸倒損失の引当および減価償却費の把握に適用される認識・測定基準としての意味から拡張して使用される傾向にあり、広義の発生主義なる観念が出現し（第三類型説）、またその適用の対象が拡大されるに至っている。（第一類型説）。あるいは本来の発生主義と同じほほ適用対象をもちながらも、それを予見の観念により基礎づけようとする見解（第二類型説）もみられる。全体としては、本来の発生主義の観念が発生主義会計と結合するに至って、発生主義それ自体の概念とその適用範囲が拡張されていることが理解される。だが一方発生主義会計と発生主義との相互の関連および両者の相違に関する認識の不完全よりするところの両概念の混同がみられるが、この混同はあくまでも避けられなければならない。

発生主義の本質を正しく把握するためには常にその他の損益計算原則、すなわち実現主義、費用配分の原則、費用収益対応の原則、原価主義等々の研究が関連してなされなければならない。それは発生主義の期間損益計算法との結合の過程に関する歴史的研究の一つの手がかりを求めることができるであろう。これについての究明を今後の課題としたい。