

《研究ノート》

実現概念・実現主義に関するノート

森 田 哲 彌

一 『企業会計原則』の実現概念・実現主義

現行の『企業会計原則』には、収益の計算とのかかわりで、実現あるいは実現主義について次の二つの重要な文言が含まれている。

「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。」(損益計算書原則・三・B)

「割賦販売については、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とする。」

ただし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフタ

1・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定に当たっては、不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って、収益の認識を慎重に行なうため販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。」(『注解』注6・(4))

これらの文言には、実現と収益認識との関係、および、実現概念そのものに関して、次のような問題点が含まれている。

(イ)収益認識基準は実現主義が原則であるが、長期請負工事に關しては、例外として工事進行基準の適用を認めているのか(この場合は、工事進行基準は実現主義ではない)。あるいは、長期請負工事に關しては、工事進行基準を工事完成基準と共に実現主義の一形態とみなすというのか。昭和四九年の改正前の『企業会計原則』(以下、旧『企業会計原則』という)では、工事完成基準が「通常の実現主義の基準の適用」であると明記されていたので(『注解』注3)、工事進行基準が実現主義でないという解釈ができたが、改正後の現行『企業会計原則』では、この文言は削除された(『注解』注7)。

工事進行基準が実現主義ではなく、その例外であると解する場合に、なぜ例外を認めるのか、が問われなければならない。長期請負工事については、工事進行基準が合理的な収益認識基準であるので、実現主義でないこの基準をむしろ積極的に推奨しようというのであれば、そこでは、実現主義のほかに合理的な収益認識基準が存在することになり、収益の実現と収

益の認識とは一致しないことになる。つまり、未実現の収益が当期の収益として正当に認識されることになるのである。これに對して、本来は実現主義である工事完成基準を適用すべきであるけれども、実務上の要請から工事進行基準を認めているというのであれば、適正な収益計算を歪めることを承知の上で、未実現収益を収益として認識しているという解釈になる。

工事進行基準を実現主義の一形態と解する場合には、工事完成基準が実現主義ではなくなる。実現主義は、未実現の収益は収益として認識しないと共に、実現の要件をみたした収益はすべて認識するという意味を含むものである。長期請負工事の収益が工事の進行に伴って実現の要件をみたすのであれば、工事進行基準だけが実現主義の基準になるはずであるからである。工事完成基準と工事進行基準の両者を実現主義と解することは、実現という概念が二通り存在することを意味する結果になるのである。

(d) 割賦販売に関する収益認識基準も、右と同様な意味で問題を含んでいる。割賦販売の場合も販売基準が実現主義であり、割賦基準は望ましい収益認識基準ではないけれども、それを承知の上で実務上の要請からこれを認めるというのであれば、それなりにわかるのであるが、ここでは、販売基準も割賦基準も共に実現主義であるとされている。販売時点で収益が実現の要件をみたしているのに、それを回収時点まで収益として認識しない割賦基準が、なぜ実現主義なのであるか。ここでも、実現という概念が二通り存在することになるのである。旧『企業

会計原則』では、割賦販売については割賦基準が実現主義であり、販売基準の適用は未実現の収益を計上するものとして否定されていた(『注解』注2の(3))。

このように、問題点は極めて複雑にからみ合った形で存在しているのであるが、現行『企業会計原則』の考え方を旧『企業会計原則』のそれと比較しつつ考察すると、そこには次のような特徴を見出すことができる。

すなわち、一つは、収益の認識時点を早めていこうとする傾向であり、もう一つは、そのように認識時点を早めた収益認識基準を、ひき続き実現主義とよんでいること、換言すれば、実現概念ないし実現の要件を変えてきているということである。具体的にいえば、長期請負工事については工事完成基準よりも工事進行基準の適用を、また、割賦販売については割賦基準よりも販売基準の適用を推奨し、しかもそれらを実現主義と解釈しようとしているということである。ただ、ここでは、恐らく実務上の事情を配慮して、工事完成基準も割賦基準も従来通りその適用を認め、しかもこれらをも実現主義であるとするために、複数の実現概念というか、実現概念の混乱が生じているのである。

収益認識の時点を早め、しかもそのような収益認識基準をひきつづき実現主義とよぶ傾向、あるいは、これを裏返して表現すれば、実現概念を変えないし拡張することによって収益の実現を認識する時点を早め、そのような実現概念に基づいて、実現主義の具体的適用である収益認識基準を提案していこうとす

るこのような傾向は、アメリカにおいては一九五〇年代の末頃から明瞭に現われてきている。そこで、次に、まず伝統的な実現概念を確認した上で、アメリカ会計学会の一九六四年実現概念委員会が出した報告書を中心にして、右の事情を概観することにする。

二 伝統的実現概念・実現主義

実現主義という収益認識の一般的基準は、もともとどのような実現概念ないし実現の要件を予定していたのであろうか。

ペイトン・リトルトン⁽¹⁾は、次のようにいう。「支配的な見解によれば、収益は、現金の受領、あるいは、売上債権その他の新しい流動性ある資産 (liquid assets) によって立証されるときに実現される。ここには、次の二つのテストが意味されている。すなわち、(一) 法律上の販売またはそれに類する過程を通じての (他の資産への) 転換と、(二) 流動性ある資産の取得を通じての (収益の) 確定である」と。

アメリカ会計学会の実現概念委員会の報告書は、それが検討ないし批判の対象とした伝統的な実現概念を次のように説明している。「収益獲得取引において、いつ実現が達成されたと考へるべきか。この間に答えるにあたつては、一般に、次の三つの点が考慮されてきた。(一) 受取った資産の性質、(二) 市場取引の存在の有無、(三) 給付遂行の程度。現在一般に行なわれている実務がどうかを正確に述べることが難しいが、現在容認されている実現のテストは、市場取引において、提供した給付の

対価として、客観的に測定可能な流動資産 (current assets) (または流動性ある資産 (liquid assets)) を受領すること⁽²⁾を要求するものである」と。

また、ヘンドリクセン⁽³⁾は、次のようにいう。「実現とは、交換または分離 (severance) が生じたときに収益を報告することを意味する、というのが一般的な解釈である。すなわち、財または用役は顧客に引き渡されていなければならず、その結果として、現金または現金請求権、またはその他の資産が受け取られていなければならない、ということである。この解釈では資産の保有によって、または、生産過程だけの結果として、実現は生じえない。かくして、『実現』という語は、収益はそれが販売によって確定したときに報告する、ということを一般的に意味するようになった」と。

ここに引用した三つの解釈から、実現主義の伝統的・一般的な解釈を、一応、次のようにまとめることができるであろう。すなわち、(一) 当該企業が一方の当事者である市場取引が存在すること、(二) 顧客に対する給付の提供がなされていること、(三) 提供した給付の対価として流動性ある資産等⁽⁴⁾を取得していることという三つの要件をみたしたときに収益は実現し、このような要件をみたして収益が実現した時点をもって収益を認識するのが実現主義である、と。もっとも、この場合、(二) の要件については、生産物の引き渡しを意味するのか、請負工事等 (注文生産) における生産活動をも含むのかという点、また、(三) の要件については、対価として受け入れた資産が棚卸資産や固定資産

であつてもよいのかという点など、必ずしも明確でないところもあるが、基本的には、(二)については製品の引き渡し、また(三)については流動的な貨幣資産(直ちに、または短期間のうちに支払手段となりうる貨幣資産)の取得が意味されていると解してよいであろう。

実現主義をこのように解する場合には、長期請負工事に関する工事進行基準は、旧『企業会計原則』で考えられていたように、実現主義ではないことになる。それは、(一)と(三)の要件をみたさない収益を認識するからである。同様に、割賦販売に関する販売基準も、実現主義ではない。それは、(三)の要件をみたさない収益を認識するからである。

それでは、このような実現の要件——それはとりもなおさず収益認識の要件であるが——は、なぜ要求されてきたのであろうか。それは、認識される収益にどのような性格を与えることになるかと解されてきたのであろうか。

一つの、そして有力な考え方は、これらの要件をみたすことによって、はじめて、収益の獲得が、そしてまた収益の金額が確定になるということ、すなわち、確実性を保証するためであるとするものである。例えば、ペイトン・トリルトンは次のように述べている。「収益は、営業活動全体を通じて潜在的には稼得されるといえるかもしれないが、生産過程が完了し、そして製品が顧客に引き渡されるまでは、通常、その金額はまだ不確実な状態にある。この時点にいたって、製品の価格は客観的に決定され、そして、収益実現の判断手段にふさわしい新しい

資産が生ずるのである」⁽⁴⁾と。同様な考え方は、一九七四年にアメリカ会計学会の外部報告委員会が発表した報告書にも明示されている。すなわち、「実現概念は、長年にわたって、不確実性を処理する手段として発展したものである。大抵の場合、連続することがらの長い鎖の中で、容認できる程度の確実性で正味の現金フローの予測が可能になる最初の時点が販売の時点であることが多いので、この販売時点で利益または損失を認識することが最良と考えられたのである」⁽⁵⁾と。

実現主義の論拠を、専ら、このように収益獲得ないしは収益金額の確実性に求めるという解釈においては、先に掲げた実現の三つの要件は、そのすべてが確実性の具体的なメルクマールとしてのみ意味をもつことになる。ところで、確実性という概念には、一〇〇パーセントの確実性からそれより低い程度の確実性まで、さまざまな程度の確実性が考えうるのであり、収益認識の基準として「容認できる程度の確実性」といっても、程度の客観的基準を設定することは困難であろう。また、国民性が客観的な場合と非客観的な場合とは、同一の収益獲得状況についても、その確実性について異なる判断を下すことになる。いずれにせよ、実現主義を専ら収益の確実性を保証するものとして解する場合には、実現の要件は変る可能性を含んでいるのである。そして、実現主義の本質をこのように解することと、収益の認識時点を早めていこうとする考え方が結合して、アメリカにおいては一九五〇年代の末頃から、伝統的な実現概念の修正と、それに基づく修正された実現主義が

提案されるに至ったのである。

(1) W. A. Paton = A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 一九四〇年、四九頁、() 内は筆者が挿入。中島省吾訳、*会社会計基準序説*、森山書店、昭和二八年、八六頁参照。

(2) American Accounting Association, 1964 Concepts and Standards Research Study Committee—*The Realization Concept, The Realization Concept*, (以下、実現概念委員会報告書とす) Accounting Review, 第四〇巻第二号、一九六五年四月号、三三四頁。

(3) E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, 第三版、Homewood, Illinois, 一九七〇年、一八三頁。

(4) W. A. Paton = A. C. Littleton, 前掲書、四九頁。中島訳、前掲書、八六—八七頁参照。

(5) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards—*External Reporting, Report of the 1973-74 Committee on Concepts and Standards*—*External Reporting*, (以下、外部報告委員会報告書とす) Accounting Review 一九七四年追補号、二〇五頁。

三 A A A 委員会の実現概念修正の提案

アメリカ会計学会の一九六四年実現概念委員会は、その報告書において、収益認識の基準となる新しい実現概念を提案した。

この報告書は、アメリカ会計学会が、その会計原則の一九五七年改訂版⁽⁶⁾において示した新しい実現概念の線に沿って、その具体的展開を試みたものと解しうるのであるが、それは、先に紹介したような伝統的な実現の要件を検討したのち、大よそ次のようにこれを修正することを提案している。

(一) 従来、実現の要件としては、受け入れた資産の流動性 (liquidity) と測定可能性 (measurability) が要求されていたが、流動性は必要であり、客観的測定可能性という属性がみられれば十分である。したがって、商品その他の棚卸資産を受け入れた場合も、また、割引発行された保有社債の増価も実現の要件をみたすことになる。⁽⁷⁾

(二) 当該企業が一方の当事者である市場取引の存在を実現の要件とすることは、従来通り必要である。⁽⁸⁾

(三) 顧客に対する役務の提供ということが、従来、実現の要件とされていたが、これに代えて、収益獲得過程における決定的事柄 (crucial event) である行為がなされたことを実現の要件とする。したがって、例えば雑誌の予約販売のような場合には予約を獲得して現金を受け取ることが収益獲得過程における「決定的事柄」であるから、役務の提供が未済であっても、この段階でかかる取引に関する収益の大部分が実現収益として認識される。割賦販売では、代金回収が「決定的事柄」であるから、代金の回収によって収益は実現する。⁽⁹⁾

このような実現概念ないし実現の要件の修正提案を検討してみると、まず、(一)は、収益測定の確実性のみを強調する結果と

して、受け入れた資産が流動性あるものであるとの要件が除かれたと解される。流動性があるがなからうが、確実性をもって収益の額が測定できればよいことである。この場合、長期請負工事の場合はどうなるのか。報告書には、この点は触れられていないが、保有社債の増価を例示していることから類推すれば、工事進行基準による収益（または利益）は長期債権の発生という形で、あるいは未完成工事という棚卸資産の増価という形で、実現の要件を備えているとの解釈も可能であろう。

次に、(二)については、収益獲得の、そしてまた、収益測定の確実性を保証する要件として、これが従来通り要求されているものと解される。しかし、この要件に対しては、本報告書の論述は極めて歯切れが悪い。当該企業が市場取引の一方の当事者である必要はないという一委員(H. Bierman, Jr.)の意見があったことを紹介すると共に、もし未実現の保有利得が記録されず報告されないのであれば、何人かの委員がビアマンがいうような方向にこの実現の要件を弱めることに賛成したであろうと述べている。いうまでもなく、当該企業が市場取引の一方の当事者である必要はないということは、保有資産の市場価格が上昇すれば、保有利得を実現利得として認識することを意味している。これは、市場価格の変動を利益に反映させるために、実現のメルクマールである確実性の判断基準を緩めることを意味するのである。

また、保有利得を実現利得として認識することは、原価主義

会計から完全に離れてカレント・コスト会計に移行することであり、しかも、実現・未実現を問題にすること自体が無意になるのである。本報告書は、実現概念のそれほどまでの変更——というよりも実現概念の放棄——はさすがに受け入れなかったけれども、委員会の多数意見として次のような形のカレント・コスト会計を提案している。すなわち、損益計算書では、操業利益（本報告書の基準による実現収益からカレント・コストで計算した費用を差し引いた額）と実現保有損益とを別々に示しその合計を「純利益」とする。これは留保利益に含まれる。そのあとで、未実現の保有利得の純増加額を加えて、それを「純利益および保有利得」として示す。貸借対照表では、資産はカレント・コストで示し、未実現の保有利得は、株主持分の一項目として示す。われわれは、実現概念に関するこの報告書が、一九五七年版会計原則のあとを受けて、アメリカ会計学会の各種の委員会が公表したサブメンタリー・ステートメントで提案されたカレント・コスト会計を前提としていることに注意しなければならない。

最後に、(三)についてであるが、これも収益獲得における確実性の判断基準の変更であり、一般的にいえば、当期の業績を反映するような期間利益の計算・表示という観点から、その変更がなされたと解しえよう。

このような、実現概念委員会によって提案された実現概念の修正方向は、一九七四年に公表された同学会の外部報告委員会の報告書において、更に強力に打ち出された。詳細は省略する

が、要するに、収益が客観的に測定可能になれば実現は生じているのであり、通説的な実現の解釈のように、受け入れた資産の流動性とか、それが分配可能な形をとっているとか、あるいは資本からの分離すなわち製品の引き渡しというような要件を實現概念の構成要素とするのは正当ではないとし、市場取引の存在という要件についても、当該企業が市場取引の一方の当事者である必要はないとすら述べている。⁽¹³⁾ここに至れば、先に述べたように、完全なカレント・コスト会計への移行であり、しかも、実現・未実現を問題にすること自体が無意味になる。事実、この報告書は、実現という語の放棄を提言しているのである。

- (6) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements*, 一九五七年改訂版。
- (7)(8) 実現概念委員会報告書、三一五頁。
- (9) 実現概念委員会報告書、三一六—三一七頁。
- (10) 実現概念委員会報告書、三一五—三一六頁。
- (11) 実現概念委員会報告書、三二一—三二二頁。
- (12) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards—Long-Lived Assets, *Accounting for Land, Buildings, and Equipment*, Supplementary Statement No. 1, *Accounting Review* 第三九卷第三号、一九六四年七月号。

- American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards—Inventory Measurement, *A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement*, Supplementary Statement No. 2, *Accounting Review* 第三九卷第三号、一九六四年七月号。
- (13) 外部報告委員会報告書、二二二頁。
- (14) 外部報告委員会報告書、二二三頁。

四 収益の実現と収益の認識

実現主義を収益認識における確実性の保証という点でのみとらえ、他方、会計の、あるいは期間利益計算の目標を、利益獲得活動が遂行されるに依じてその成果を測定・報告することであるとみるならば、⁽¹⁴⁾そのような利益獲得活動の成果である「利益は、不確実性のレベルが容認できる水準にまで引き下げられ、たやすく報告されるべき」であって、「客観的な測定が可能になれば実現は生じているのであり、自動的に認識が行なわれるべきである」ということになる。そして、このような期間利益計算の目標を強調すればするほど、確実性とか客観的測定可能性とかの判断基準——それはすでに述べたように主観的なものである——は、ますます緩められていく。アメリカ会計学会の報告書にみられる実現概念の展開は、まさにこのような経過をたどってきたと解しうるのである。

だが、実現主義は、果たして収益認識における確実性を保証することだけを目的とするものであったのであろうか。特に、

伝統的な実現概念に含まれていた「流動性ある資産の受け入れ」という要件を、単に確実性の保証のための一要因とだけ解することは妥当であろうか。確実性の観点からのみ展開を遂げていった実現概念において、まづ先に否定されてしまったこの要件には、計算される利益の分配可能性を考えてのことではなかったのか。流動的な貨幣資産の裏づけを求めていたのではなかったのか。そして、実現主義のこの面を無視して実現概念が展開されていったために、「実現原則は、会計測定にとってある項目の不確実性が十分に減少した最初の（もっとも早い）時点はいつでもあるかをきめるための、純粹にテクニカルな原則に転化してしま」い、前節末にも述べたように、実現という語の放棄にまで至ったのである。

しかしながら、反面、実現主義が計算される利益の分配可能性を強調するのであれば、なぜ、「流動性ある資産」ではなく、現金の受け入れを要件としなかったのかという問題が生ずる。「厳密な意味での流動資金のアプローチをとるならば、受取勘定は、配当、税、その他の目的に使えないということに注目することになる。流動的資金の要求を真に充たす唯一の道は、発生主義会計を捨てて、何等かの形の現金主義会計へ引き返すことであろう」という意見すらあるのである。したがって、伝統的な実現主義においても、利益の分配可能性、その資金の裏づけという要求が、完全な形でみだされているとはいえない。そこで、以下は試論にすぎないが、伝統的な実現主義と、その後の実現概念の展開について、一つの解釈を試みると共に、

そこから、実現概念と収益認識基準との関係について、私見を述べることにしたい。

期間損益計算上の利益が資金的な意味で分配可能性を有するということが、すなわち、現金の裏づけがあるということは、利益の配当・課税等を考慮すれば、当然に要求される性質である筈である。そして、この要求を完全にみたすためには、収益認識基準は現金（回収）基準でなければならぬ。しかしながら期間利益計算には、単に、分配可能性の観点からの利益の計算だけではなしに、当該期間の業績、営業成果の計算・表示という、もう一つの要求がある。そのためには、当該期間の利益獲得活動の成果ができるだけその期の利益に反映されるような収益認識基準が採用されなければならない。

期間利益計算ないし期間利益に対するこの二つの要求は、常に一致するものではない。むしろ、互に相容れないのが通例である。業績表示利益の観点からは、資金的裏づけが問題にならないのはいうまでもないが、確実性に関しても、分配可能利益と業績表示利益との間には、要求される程度に大きな差が生ずる可能性がある。すなわち、分配可能利益に関しては、認識される利益の確実性は高度のものでなければならぬが、業績表示利益の場合は、確実性を追えば業績表示性が低下する可能性がある。そこで、ある程度の「容認しうる」確実性が求められることになる。

伝統的な実現主義は、もともと、これら二つの利益概念の妥協ないし折衷から生れた収益（利益）の認識基準であると解さ

れる。その場合、現金の受け入れという分配可能利益本来の要求は弱められ、業績表示利益の方向に歩み寄ってはいるものの、流動的資金の受け入れという歯止を設けることによって、それは、明らかに分配可能利益寄りの基準となっているのである。この基準に「実現」(realization)という名称が付されたのも、このような性格を反映しているのではないであらうか。realize という語には、「お金を換える」という意味があるからである。

アメリカ会計学会の諸報告書にみられる実現概念の修正——これほど極端ではないが、わが国の『企業会計原則』の修正にも同様な傾向が見出せる——は、伝統的な実現主義・実現概念に含まれていた利益の分配可能性という要件を完全に放棄し、業績表示利益のみを追求していった結果と解される。もともと妥協の産物であったとはいえ、伝統的な実現概念は、業績表示利益の計算の観点からは極めて不満足なものであったことは明らかであり、業績表示利益が次第に重視されていく環境の中では、このような展開は、いわば自然のなりゆきとも解しうるのである。利益の分配可能性という要求が一たん放棄されれば、高度な確実性は要求されなくなり、収益認識時点をますます早めるという形で、実現概念を支える確実性のメルクマールに変えられていく。そして、窮極的には、狭義の営業活動の成果のみならず、保有資産の市場価格の変動(保有利得)をも含めた利益の計算・表示を求めて、「当該企業が一方の当事者である市場取引の存在」という要件すらはずすことを提案するに至っているのである。つまり、カレント・コスト会計の提案であ

る。

さて、業績表示利益の計算が重要であること、そして、伝統的な実現主義がそのような利益の計算基準として不満足なものであることは、認められよう。したがって、そのような利益の計算に適する収益認識基準を求めていくことは必要である。だが、それを、実現主義の延長線上において、あるいは、実現概念の修正・変更という形で展開していくことは問題である。外部報告委員会の報告書が、実現概念の放棄に至らざるをえなかった事情が、それを物語るといえよう。そもそも、実現という概念には、収益の単なる確実性の保証だけでなく、分配可能性の保証が含まれていたものであり、この要因を排除してなお実現という語を使うこと自体、概念の混乱を招くものというべきである。

伝統的な実現概念をはなれて業績表示利益のための収益認識基準を求めるのであれば、それが、利益の資金的裏づけに関する考慮を排除する限り、修正・変更された実現概念に基づく実現主義としてではなく、実現とは無関係な、実現主義ではない収益認識基準として明確に性格づけるべきである。そして、制度上の期間利益計算が全体としてそのような性格の収益認識基準に支配される場合には、実現主義は、少なくとも期間利益計算上の原則としては、その存在を失うことになる。その場合、資金的裏づけのある分配可能利益の計算が必要であれば(必要であると思うが)、業績表示利益に加減修正を施して当期実現利益として計算・表示するか、あるいは、そのような利益の開示

は、損益計算書外にこれを求めることになろう。

これに対して、支配的な計算基準としては伝統的な実現主義をひきつづき適用すべきであり、業績表示利益の観点から特定の形態の取引についてのみ、特に伝統的な実現主義の枠外の収益認識基準の適用を推奨するのであれば、それが実現主義の例外（望ましい例外）であることを明確にしておくべきである。長期請負工事における工事進行基準、割賦販売取引における販売基準がそれである。これらの基準を適用する企業においては、分配可能利益の計算に関して先に述べた事柄が当てはまる。

これを要するに、収益の実現と収益の認識、収益実現の要件と収益認識の要件とは明確に区別すべきであり、特定の利益概念の観点から収益認識基準を修正することが、必然的に実現概

念の修正につながるといような考え方は、概念の混乱を避ける上からも排除すべきである。

- (15) 外部報告委員会報告書、二〇九頁、二二二頁。
- (16) 外部報告委員会報告書、二〇九頁。
- (17) 外部報告委員会報告書、二二二頁。
- (18) 中野勲、会計測定論からみた実現概念の基本的性格、企業会計、第三〇巻第九号、一九七八年八月号、四二頁。
- (19) A. L. Thomas, Revenue Recognition, S. Davidson 編, Handbook of Modern Accounting, New York 一九七〇年、一〇九二七—二八頁。

(一橋大学教授)