

経済と経営 25-4 (1995. 3)

〈論文〉

会計理論の研究 (4)
—— 損益計算書原則と貸借対照表原則の基本原則 ——

成瀬 継 男

目 次

- 一 損益計算書原則
 - 1 損益計算書原則の本質
 - 2 発生主義の原則
 - 3 総額主義の原則
 - 4 費用・収益対応の原則
 - 5 実現主義の原則
- 二 貸借対照表原則
 - 1 貸借対照表原則の本質
 - 2 貸借対照表完全性の原則
 - 3 総額主義の原則
 - 4 区分・配列の原則
 - 5 資産評価の原則

一 損益計算書原則

1 損益計算書原則の本質

会計学とは何んであろうか。会計学 (Accounting Theory) とは企業が経

営活動を継続して遂行する際には、必然的に、金銭の収支や財産の増減が伴うことになるが、その金銭収支や財産増減という会計事象を各種の会計手続 (Accounting Procedure) と会計処理 (Accounting Disposal) とによって、認識・測定することである。会計手続、会計処理とは複式簿記の計算原理と計算方法とによって計算数値を確定することである。確定された計算数値は企業の利害関係者に適切・明確に表示・報告されなければならない。それ故に、会計の基本的な機能は種々な会計事象を認識・測定する測定機能と、利害関係者に表示・伝達する報告機能とを合せ有することになる。では、会計における認識・測定とは何んであろうか。認識 (Recognition) とは企業の営活動に伴う各種の経済事象のなかから、会計事象となり得るものを識別する会計行為である。測定 (measurement) とは認識された会計事象に対し、各種の計算手続や計算方法によって、計算数値 (金額) を決定する会計行為である。ここに、会計において認識・測定に対する重要性がクローズ・アップされることになる。そのため損益計算の認識・測定および表示・報告の概念に係わるプリンシプルおよびスタンダードは損益計算書原則の基本的な役割であることになろう。

では、損益計算書原則 (Principles of Profit and Loss Statement) とは何んであろうか。損益計算書を作成し報告するための公正で客観的な会計基準であり、同時に、理論的規範性と指導性を持った会計基準でもある。会計基準 (Accounting Standard) とは会計実務・実践における手続・処理の具体的な適用基準であり、同時に、損益計算の認識・測定の適用基準でもある。それ故に、一般原則が企業会計全体の理論的・理念的規範であり、企業会計の在り方や方向性を明らかにすることに対して、損益計算書原則は損益計算書の作成や手続にかかわる認識・測定および表示・報告の構造・形式と、会計処理・適用の実体的な適用基準とを包含するものである。したがって、損益計算書の作成領域においては認識・測定基準が、損益計算書の表示領域においては表示・報告基準が、損益計算書原則の主要内容とならざるを得

ない。このことは、会計の目的適合性 (Relerance) の見地からみても必然的な論理帰結である。すなわち、会計の目的適合性に対しては種々な概念が内包されるが、最終的には、会計の客観性や公正性の問題に依存することになるからである。そのため、会計における客観性や公正性の認識の問題は会計における検証可能性や測定可能性のクオリティの高低や、その密度の濃淡に帰結することになるのである。密度の濃い会計検証や会計測定のレベルが高い程、会計の信頼性や信憑性はより高揚されることになろう。会計の社会的な信頼性や信憑性の確立は、とりもなおさず、会計の目的適合性に合致することになるのである。

一方、会計の目的適合性には、企業の利害関係者に経営実態を適正に明らかにしなければならないという目的概念が存在する。そして、その内容は真実であり、明瞭でなければならないことは当然であろう。そのため、会計における目的適合性は、各種の会計事象を明確・適正に表示・伝達するとともに、いかに会計行為をより適切に会計報告にアプローチさせるかという問題も内包されることになる。したがって、目的適合性の問題は測定領域の問題と表示領域の実態関係を包含することになる。それ故に、この両領域の問題が高度にクリアーされなければ、会計の目的適合性は達成されないことになろう。そこで、この両領域の問題をクリアーするためには、両者に関連する公正で厳格なスタンダードの確立が必然性と蓋然性とを持つことになる。この両領域にかかわる会計上のスタンダードが、まさに、損益計算書原則に他ならないのである。それ故に、この原則の基本構造は認識・測定ならびに区分・表示に係わるアイテムが中心テーマになるのである。認識に関する基準は発生主義・実現主義および費用・収益対応の原則などが、その主たるものである。測定に関する基準は収支基準、価値修正基準などが、その中心テーマとなろう。区分・表示に関する基準は総額主義の原則を含めて、営業損益計算・経常損益計算・純損益計算などの区分表示である。区分表示は、企業の利害関係者のために明瞭表示という見地から要請されるものである。

損益計算書原則によって認識・測定され、表示・報告された損益計算書は、どのような本質を有することになるのであろうか。それは損益計算書原則一に明示されているように「企業の経営成績を明らかにする」ことである。企業の経営成績は企業の収益力、それも正常収益力によって明らかにされることになる。その企業の正常収益力は「一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示」して明らかにされることになる。しかるに、損益計算書原則は、この経常利益に「特別損益に属する項目を加減」して当期純利益の算出と、その表示を要請している。このことは、包括主義損益計算書を意味することになる。包括主義 (All-Inclusive Theory) の損益計算書とは当期純利益の算出プロセスにおいて、特別損益に属する項目を包含させることである。特別損益に属する項目とは火災損失や土地売却益のように偶発的・臨時的なもので、当期の業績には直接に係わり合いがなく、非常に不確定要素の強い項目である。これらの不確定項目を損益計算書に記載させることは、損益計算書による当該年度の正常収益力の把握という企業会計の基本コンセプトが極めてスポイルされることになる。それ故に、損益計算書の第一義的な目的である経常的で正常な経営成績の把握という基本命題も著しくスポイルされることになるのである。

これに対して、当期業績主義 (Current Operating Performance Theory) の損益計算書は、臨時的、偶発的な不確定項目、すなわち、当期の業績に直接に関係のない特別損益は一切記載しない。そのような不確定項目は別の財務諸表に計上することになる。したがって、包括主義における経常利益が当期業績主義の当期純利益に相当することになる。それだけでなく、損益計算書原則にかかわる問題は、もっと研究されなければならないテーマが、いくつも存在するのである。それ故に、損益計算における計算構造の整合性や妥当性を十分に検証し、計算構造自体に内在する論理的矛盾や不合理性を明らかにしながら、新しい理論体系を構築していかなければならないであろう。そして、その中から普遍性と整合性とを合わせ持った理論規範と精緻で密度

の高い実践基準とが損益計算書原則の中心思考として形成されなければならないのである。次に、損益計算書原則における基本原則である発生主義の原則、総額主義の原則、費用・収益対応の原則、実現主義の原則の４原則について検証してみたい。

２ 発生主義の原則

発生主義 (Accrual Basis) の原則とは何んであろうか。当該年度において発生したと合理的に認識される費用および収益は貨幣の収支がなくても、その金額が測定され得るものであれば費用及び収益として計上されることになる。すなわち、損益計算書原則－Aにおいて「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、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。」と規定されるものである。これが発生主義の原則である。企業が経営活動を遂行する場合に、その大部分は現金の収入あるいは支出という形態で行われる。普通の販売企業に例をとれば、大部分の商品は現金で仕入れ、その商品の大部分は現金で販売することになる。その間に、人件費や販売費、営業費なども現金で支払う。それ故に、経営活動の大部分は現金の収支で行われることになる。しかしながら、大部分の取引は現金の収支による取引であっても、会計事象のすべてが現金の収支によって行われているものではない。減価償却費や減耗損などは現金の支出が伴わないし、火災損失や風水害損失なども現金支出は伴わない。そのため、現金の収支だけを記録・計算する収支会計では、企業の経営活動のすべてを記録・計算・表示することはできない。それ故に、多くの企業では、日常の経営活動の大部分は現金の収支で行い、決算時に、その収入・支出を収益・費用に切りかえて把握することになる。その際に、支出に基づいて費用が計上され、収入に基づいて収益が計上されることになる。費用・収益による発生主義会計であるならば、経営活動のすべてを記録・計算・表示することができるからである。ただし、その場合に、費用および収益は「発生した期間に正しく

割当てられるように処理」されなければならない。すなわち、発生主義の原則は、一定のルールによって認識・測定が要請されることになる。費用の発生は収益の実現を確認して費用とするものではなく、また、貨幣支出がなくとも費用は発生する。それは費用の認識は必ず収益獲得活動の開始の時点に置くからである。すなわち、企業の経営活動は収益獲得という意思活動の具体的行為であるから、活動に着手した時点をもって、その始点とすることが可能となる。その根拠は費用は財または役務の費消であり、それらを費消するまえに、その対価はすでに確定されているからである。そのため、費用は発生の際には金額的にも量的にも確定されていることになる。ここに、費用は発生主義を適用する要因が存在する。そして、費用は「支出に基づいて計上」するものであるが、それはあくまでも金額に関するもので、どの会計期間に帰属せしめるかを規制するものではない。つまり、有形固定資産のように数十会計期間にわたって存続し、その資産価値が徐々に減少するものは、当該収益に対応する期間的費用として計上されることになるからである。

費用が認識される場合に、収益が実現されない場合においても、費用の発生事実があれば認識・測定されなければならない。たとえ、それが期間外にわたる場合でも、費用・収益対応の原則によって当該期間に割り当て、その割当額を費用計上することになる。ただし、費用は収益に対応するとはいえ、個別収益に対応するものは少なく、大部分は期間内に発生した総括的な収益に対応するのである。そのため、収益獲得行為が未実現になっても、その収益行為に対応した費用は、すべてその期間損益の内容となる。ただし、未実現の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のである。また、企業会計原則注解〔注5〕によると、すでに貨幣の支出はしたが、その費用の帰属する期間は次期または次期以降に属する前払費用は、当期の期間損益の内容とはならないのである。また、すでに貨幣の収入は受けたが、その収益の帰属する期間は次期あるいは次期以降に属する前受収益も、当期の期間損益に計上されない。そして、すでに当期に属する収益として発生している

が、貨幣収入を受けていない未収収益は、当期の期間損益を構成することになる。さらに、すでに提供した役務に対して、いまだその対価が支払われていない未払費用は当期の期間損益の内容となる。

このような経過勘定項目は、あくまで、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合(前払費用)、あるいは、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合(前受収益)、または、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合(未払費用)、そして、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合(未収収益)などである。あくまで、「一定の契約に従い、継続して」役務の提供を行ったり、提供を受けたりするケースに限られるのである。さらに、これらの経過勘定科目はもう一つの条件が存在し、あくまで、「時間の経過とともに、次期以降の費用・収益」となるもの(前払費用、前受収益)や、あるいは、「時間の経過に伴ない、当期の費用や収益として発生している」もの(未払費用、未収収益)である。これらの経過勘定によって、発生主義会計における支出・収入は決算時に費用・収益に切りかえられ、企業の経営活動をもれなく把握し、期間損益計算を確立することができるのである。このことは、現金主義会計では殆んど不可能なことである。現金主義会計は収入と支出との差額をもって期間損益とする計算構造である。しかし、ゴーイング・コンサーンにおいては経過勘定による期間調整が必要となるように、現金の収支の期間と収益の獲得期間および財・役務の費消期間とが一致するとは限らないのである。ここに、現金主義会計の致命的な欠点が存在することになる。それ故に、発生主義による会計処理は必然性を持つことになる。この考え方が期間損益計算の基本的な計算メカニズムとなっており、計算原理となっている。なお、会計は発生主義会計を導入したことによって、その範囲が著しく拡大されたことになるのである。

3 総額主義の原則

総額主義とは何んであろうか。損益計算書が経営成績をより明瞭に表示す

るため、特定の勘定科目間の金額を一部または全部を相殺したり、内訳科目を省略したりすることなく、総額により金額表示することを要請する原則である。具体的には、損益計算書原則—Bにおいて「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによって、その全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」と規定されている。これを損益計算書における総額主義の原則という。損益計算書は当該期間における費用の総額と収益の総額とを対応表示することによって、当期純利益を発生源泉別に把握することを目的としている。費用の項目と収益の項目とを直接に相殺すれば、当期純利益の額は同一であっても、利益の歴史的な発生源泉別による把握は不可能となるし、経営成績の内容も不明確になる。そのため、損益計算書原則では両者の相殺表示を禁止しているのである。この総額主義に対するものが純額主義である。純額主義は、例えば、売上原価の内訳項目を損益計算書に計上しないで、売上原価の金額のみを表示する方法などである。これでは、企業の経営活動の状況を明瞭に表示することにはならないので、企業会計原則は純額主義を原則として認めていない。

総額主義は明瞭性の原則の具体的な適用基準の一つである。この原則によって、経営成績や収益力などの企業実態がより明確に表示され、正常収益力や経常収益力などの効果的な判断につながることになるのである。では、費用項目と収益項目との相殺禁止とは具体的にどのようなことであろうか。例えば、受取利息と支払利息、あるいは、受取割引料と支払割引料などの相殺禁止がこれに該当する。この他に、前述の売上原価の総額表示も、当然に、含まれる。ただし、この問題は財務諸表規則取扱要領様式の改正前では、売上高に対する売上値引・戻り高の総額表示であり、仕入高に対する仕入値引・戻り高の総額表示であった。総額表示によって、企業の販売活動や仕入活動の実態が企業の利害関係者に明瞭に提供されることになり、企業の状況に関する判断を誤らせないようにすることができるのである。しかしながら、昭

和 52 年 3 月の財務諸表規則取扱要領の改正によって、これらを相殺して純売上高ないし純仕入高で表示しても、資本回転率や売上利益率は変らないし、総額主義の基調には反しないなどの理由で、売上高および仕入高は純額主義が採用されることになったのである。

しかし、例えば、売上高 1 億円、売上戻り高 5 千万円という場合に、純額主義では売上高 5 千万円とのみ表示される。これでは、企業の販売活動の実態が明瞭に判断できないことになる。仕入高においても、仕入戻し高が 5 割もあるような場合でも、純額主義では、仕入金額が低い程度にしか、外部の利害関係者には判断できないのである。企業の利害関係者に、企業の状況に関する判断を誤らせないようにすることが明瞭性の原則の最大目的であるから、その適用基準の一つである総額主義表示に対して、よりアクティブでなければならないであろう。しかしながら、現行の〈取扱要領〉様式第 2 号は総額主義表示の基調を否定したものではなく、ごく一部分についてのみ純額主義表示を認めたものにすぎないのであるから、これは認めざるをえないであろう。それでも、理論の統一性や整合性からみて、一部分のみでも例外を認めることは、理論的な説得力を弱めることになりかねないのである。

4 費用・収益対応の原則

費用・収益対応 (Matching Cost with Revenue) の原則とは何んであるうか。会計は企業の経営活動のプロセスとその結果を計数的に把握することにあるから、経営活動の努力と成果を金額的に把えることになる。努力は費用であり、成果は収益であるから、両者を相互関連させて、そのプロセスと結果（純利益）を算定しなければならないのである。経営活動のプロセスを対応させることによって、経営活動の結果が源泉別に把えられ、経営成績がより明瞭になるのである。具体的には、損益計算書原則—Cにおいて「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」と規定されて

いる。これが費用・収益対応の原則である。損益計算の基本構造は、発生主義会計によって認識・把握された収益項目と費用項目とを対応表示することによって、一会計期間の純損益の額を確定することである。すなわち、対応表示の構造要因は経営成果である期間収益と経営努力である期間費用とを発生源泉別に関連させて区分表示することである。区分の際には、直接的な原因と結果というような明確な要因のみではなく、期間的な対応関係や同性質の項目的な対応関係にあるものも含まれる。それ故に、この対応表示の関係は期間的対応、項目的対応、個別的対応の3種に分類することができよう。

期間的対応とは、一会計期間に属する費用と収益のみを対応表示することである。当該期間の費用と収益のみを計上し、期間損益を確定することになる。そのため、期間外損益は当該期間の損益計算に計上されないことになる。期間外損益は経過勘定などによって、次期または次期以降の損益計算に計上されることになる。具体的な例としては前払費用など4項目が上げられる。例えば、前払費用はワン・イヤールールによって、貸借対照表の流動資産の部か固定資産の部に計上されることになる。この経過勘定の考え方は複式簿記を前提とした現在の企業会計において、また、会計期間というコンベンションのもとにおいて、考えられる最も普遍性の高い方法であろう。しかし、経過勘定の技術的側面とその煩雑さを考えると、ベストのものであるといえるであろうか。経過勘定という技術的側面の強い一種の期間調整勘定によって、期間損益と期間外損益とを調整し、それによって、期間損益の確立というテクニカル・コーディネイトを行っていることになろう。しかしながら、経過勘定という複式簿記の期間調整手続を企業会計の理論構造に組み入ただけで、原価や役務の費消が期間損益を構成するという構造や原理に対して、また、その論理や手続に対して、会計とは何かと考えざるを得ないのである。本来、学問、とくに社会科学の分野では、理論の精密性や整合性などが最も重要であり、何んらの技術的な前提要件なくして形成されることが、最も強固な理論構成であり、理論構築であろう。その意味で、会計には、複

式簿記の計算原理などを含めて、コンベンションという名の技術的な制約が多すぎるのではなかろうか。

次に、項目的対応とは、例えば、営業外収益に対する営業外費用、または、特別利益に対する特別損失などの対応表示である。これらの対応関係は直接的な原因・結果の関係はなく、あくまで、項目上の対応である。金融・財務上の費用・収益という同質性の対応表示であり、臨時的な損失・利益という同性質の対応表示である。それ故に、項目的対応は、それぞれの費用項目と収益項目との個別的、あるいは、直接的な原因・結果の関係は一切なく、同質性や同性格に基づいた対応表示ということになる。具体的には、受取利息という収益があつて、支払利息という費用が発生するのではなく、受取利息は他会社から受け取った利息であり、支払利息は銀行などからの借入金に対する支払った利息である。両者の間に因果関係は一切ないので、単に利息という同質性のみの対応関係である。

また、個別的対応とは、直接的な原因・結果の関係によって、特定の期間収益と特定の期間費用とが対応していることである。例えば、特定の売上高に対する特定の製造原価は、その製品を媒介とするストレイトな対応関係にある。あるいは、販売員の給料が全額歩合制の場合には、売上高と当該給料とは個別的な対応関係となる。しかし、販売員の全額歩合制は少なく、一般的には、基本給に歩合を含めるケースが多い。その場合には、この基本給は売上高との個別的対応だけではなく、期間的対応ということになる。したがって、個別的対応の例は極めてまれであり、殆んどが期間的対応か、項目的対応、あるいは、両者をミックスした対応関係にならざるを得ないのである。この費用・収益対応の原則によって、一定期間の企業努力とその成果が発生源泉別に区分・表示されることになるのである。つまり、発生源泉別の期間損益計算の確定によって、適切な経営成績が明らかにされることになる。したがって、費用・収益対応の原則を厳守した損益計算書により、会計の基本目的の一つである経営成績が明らかにされることになるのである。

5 実現主義の原則

実現主義 (Realization Basis) における実現とは何んであろうか。実現とは企業の生産する財貨または役務が企業外部に提供されたという事実求められ、その対価として貨幣性資産を獲得したという事実求められる。したがって、実現主義は一種の保守主義会計の思考方法であろう。具体的には、損益計算書原則三Bにおいて「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。」と規定されている。これを実現主義の原則、または、販売基準 (Sales Basic) の原則という。具体的に、実現主義は商品などの販売や役務の給付によって、現金、受取手形、売掛金などの貨幣性資産を獲得したときに収益として認識・計上することである。それ故に、実現主義は収益が発生したというのみでは収益として認識せずに、その収益が実現されたときに初めて収益として計上されることになる。1957年にAAAのステイトメントが一部改正された際に、それまでのものに無かった基礎概念 (Underlying Concepts) が加えられ、その一つとして実現主義のコンベンションがつけ加えられたのである。それによると「実現の本質的な意味は、ある資産もしくは負債の増減が記録として認識され得るほど十分に明確で、かつ客観的であるという事実求められる。」と規定されている。この規定は、それまでの考え方よりも、実現概念の解釈が拡大されたことになる。明確かつ客観的であれば、実現したものとして記録・計上することができるからである。このことは、例えば、販売という客観的な取引事実によって、収益として認識・計上され得るということである。ここに販売基準が採用される理論的な根拠が成立することになる。実現主義は、本来的には、発生主義をコントロールするものとして生成され、その理論的な背景としては、計算の確実性ないし客観性および立証可能性などがあげられよう。

そこで、特殊な販売形態における実現主義の適用は、企業会計原則注解〔注

6〕によると、委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売の４項目が規定されている。これらの売上収益の実現基準は、次のとおりである。

（１）委託販売

委託販売については「受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。」と規定されている。したがって、原則として、受託者が委託品を販売した日（販売基準）をもって売上収益の実現の日とすることになる。ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現日とすることもできる。

（２）試用販売

試用販売については「得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。」と規定されている。試用販売とは、商品を顧客に発送し、試用の上で買取り意思が決定される販売形態であるから、商品を引渡しただけでは売上収益の実現とはならない。顧客が買取りの意思表示をして、初めて売上収益が実現されることになる。それ故に、顧客の意思表示があるまでは当期の売上高に計上してはならないことになる。

（３）予約販売

予約販売については「予約金受取額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し、残額は貸借対照表の負債の部に記載して、次期以後に繰延べなければならない。」と規定されている。予約販売は顧客から予約金を受取って、商品の引渡しや役務の給付をプロミスする販売形態であるので、予約金を受け取っただけでは売上収益の実現にはならない。ただし、予約金のうち、商品などの引渡しが完了した分については当期の売上収益に計上することができる。残額は貸借対照表上の負債として次期以降に繰延べられることになる。

（４）割賦販売

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。」と規定されている。したがって、原則としては通常の販売基準である。ただし、割賦販売は代金回収の期間が長期であり、代金回収の危険性も高いので、収益の認識を慎重に行うために割賦金の回収期限の到来日または入金日をもって売上収益実現の日とすることもできる。すなわち、回収期限到来基準および現金回収基準も認められることになる。これらの会計処理は売上収益の認識を注意深く慎重に行うためである。

実現主義の例外基準としては、長期の請負工事に適用される工事進行基準および公定価格のある農産物に適用される収穫基準、前述の割賦販売における現金回収基準などがある。しかし、これらの例外基準は特殊な業種における特殊なケースにのみ認められるものである。それでさえも、通常の販売基準との選択適用となる。それ故に、損益計算書原則は売上収益の認識に対し、極めてオーソドックスである。このことは、売上収益の認識に対して保守主義会計の思想が伝統的および慣習的に機能していることになるからであろう。したがって、売上収益の認識は基本的に販売基準という実現主義の適用にならざるを得ないのである。

二 貸借対照表原則

1 貸借対照表原則の本質

貸借対照表原則 (Principle of Balance Sheet) とは何んであろうか。貸借対照表を作成し、報告するための公正で客観的な会計基準である。公正で客観的な基準がなければ、各企業が、それぞれの判断基準で貸借対照表を作成し報告することになる。その場合には、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせることになろう。なぜなら、各企業の財政状態は、その企業の会計規範ならびに会計手続や会計処理の基準を正しく理解しなければ、正確に判断することはできないからである。しかしながら、各企業それぞれの会計規範や会計基準を正確に理解することは、殆んど、不可能といっ

てもよいであろう。そこで、一般に公正妥当と認められ、普遍性と指導性を持った企業会計原則を制定し、その基準に従って、各企業がそれぞれの会計手続を行うことにならざるを得ないのである。

それ故に、企業会計原則は一般原則と損益計算書原則および貸借対照表原則を含めて、公平で厳正であり、さらに、誠実なものでなければならないのである。そして、貸借対照表原則は、損益計算書原則とともに、一般原則の下部構造を形成することになる。一般原則は企業会計全体の理論的・理念的規範であり、企業会計の在り方や方向性を明らかにするものである。それに対して、貸借対照表原則は貸借対照表の認識・測定にかかわる基準や手続を体系的・網羅的に示したものである。また、この原則は基準でもあるので、多くの部分において技術的側面を有することになる。すなわち、貸借対照表原則は貸借対照表の作成や表示に関する会計処理および会計手続の具体的な適用基準でもあるからである。会計処理や会計手続の基準には、どうしても、簿記・会計固有の技術的側面が包含されることになる。このことは簿記・会計自体が固有の技術的側面を内在していることに原因があるのである。

次に、貸借対照表原則は貸借対照表の作成と表示に関する基準を体系的に組織化したものであるが、その貸借対照表の本質とは何んであろうか。貸借対照表の本質は貸借対照表原則一によると「財政状態を明らかにする」ことである。では、財政状態（Financial Condition）とは何んであろうか。財政状態とは年度当初の資産・負債および資本の在り高が、年度中の経営活動によって、どのように増減・変化したのかを明らかにしたものである。すなわち、貸借対照表は資産、負債および資本の増減状態を表わす歴史的な総括表であるといえよう。しかしながら、貸借対照表の本質については、従来から、種々の見解があり、意見の相違が存在しているのである。では、どのような見解が存在しているのであろうか。

第1には、貸借対照表は一定時点における企業の財産と資本の在り高を明らかにするものであるという考え方である。静態論的な思考方法である。

第2には、会計の目的は財産計算ではなく、損益計算であるという考え方である。それ故に、貸借対照表は期間損益を確立するための補完手続として作成されるものであって、財産と資本の状態を正確に表示するものではないという考え方である。動態論的な思考方法である。

第3には、貸借対照表は複式簿記の計算原理によって、財産計算のみでなく、期間損益の算定も同時に行うことができるという考え方である。わが国の企業会計原則の考え方は、この思考方法に近いものである。

第4には、資金会計的な考え方である。貸借対照表の貸方側は資金の源泉形態を表示し、負債は他人資本、資本は自己資本の源泉であると捉える。借方側の資産は他人資本と自己資本の具体的な運用形態であるという考え方である。

第5には、貸借対照表は企業全体の財産価値を反映するものという考え方である。しかし、貸借対照表の資産は財産価値を示すものではなく、購入時の価額を示しているものに過ぎないのである。そのため、現在の財産価値を示すものではないのである。

このように、貸借対照表に対する見解には種々なものがあるが、いずれの説が正しいとか、正しくないとかいうことより、複数のコンセプトを有するものが貸借対照表の本質であるということになろう。それだけ、貸借対照表の果たす役割は普遍性と目的性が高いということにもなろう。わが国の貸借対照表原則では、企業の財政状態を明らかにするものと規定されているので、複数の選択肢のなかから、第2の考え方の一部分と第3の考え方を選択したことになろう。この選択は、会計における認識・測定の手続や複式簿記の原理・機構などに照らしてみても、間違った選択ではなかったと判断することができる。なお、財産状態と財政状態とは異なるものである。

2 貸借対照表完全性の原則

貸借対照表完全性の原則とは、貸借対照表の作成にかかわる基本原則で、

企業が決算日に保有する全ての資産、負債および資本の額をもれなく記載することを要請する原則である。具体的には、貸借対照表原則一において貸借対照表は、「貸借対照日におけるすべての資産、負債および資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。」と規定されている。すなわち、貸借対照日（決算日）にすべてもれなく資産・負債および資本の額を計上することが要請されることになる。このことを貸借対照表網羅性の原則ともいう。この原則は貸借対照表の作成にかかわる基本的なプリンシプルの一つである。しかし、「すべての資産・負債・資本」とは何を意味しているのであろうか。このことは、資産の認識においては、複式簿記の原理によって生ずる前払費用などの換金性を有しないものも資産として計上されることになる。具体的には、前払費用の他に繰延資産などであるが、これらもすべて資産の部に記載されることになる。負債については、法律上の確定債務だけではなく、将来の未確定支出・例えば、各種の引当金および未払費用なども負債の部に計上されることになる。資本は、会計学上では、 $\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$ という差額概念で捉えられるので、資本の実態は計数的にしか存在しないことになるが、その差額金額は資本金として計上されることになる。

貸借対照表完全性の原則の例外として、貸借対照表原則一のただし書きで、「正規の簿記の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は、貸借対照表の記載外におくことができる。」と規定されている。その具体例として、企業会計原則注解〔注1〕の「重要性の原則の適用について」の中で、次の5項目が取り上げられている。

(1)消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。

(2)前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。

(3)引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。

(4)たな御資産の取得原価に含められる引取費用、関税、買入事務費、移管費、保管費等の付随費用のうち、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる。

(5)分割返済の定めのある長期の債権又は債務のうち、期限が一年以内に到来するもので、重要性の乏しいものについては、固定資産又は固定負債として表示することができると規定されている。

このような簿外資産および簿外負債は金額が小額で記帳が技術的にも煩雑で、かつ、重要性の乏しいものに限られるのであるが、この5項目は、これに該当することになる。しかし、特許権などの無形固定資産は取得してから通常5年間で均等償却を行うが、償却済となると、その評価額は0となる。だが、特許権の法定有効年数は15年（特許法第67条）なので、必然的に、残りの10年間で簿外資産となる。また、有形固定資産の減価償却も、技術革新などのために、耐用年数が短縮して見積られるので、簿外資産が生じることになる。

これらの簿外資産は、どのように考えればよいのであろうか。また、簿外負債については、未払費用のうち、重要性の乏しいものは省略が認められているし、引当金のうち、重要性の乏しいものについても省略が認められている。会計学が学問であるためには、重要性の原則の適用は資産も負債も同じであるべきで、簿外資産を認めるからには簿外負債も認めなければならない。その点、現行の企業会計原則注解〔注1〕では、簿外資産および簿外負債をともに認めているので論理的である。しかしながら、昭和29年7月に、初めて生成された企業会計原則注解〔注11〕では、「正規の簿記の原則に従って処理された場合に生ずる簿外資産は、その例外として認められ」ていたのである。だが、負債については、「貸借対照表完全性の原則の例外は認められないから、簿外負債は設ける余地は生じない。」と規定され、簿外負債の存在は完

全に否定されていたのである。これでは理論的な一貫性に欠けることになる。なぜならば、重要性に乏しい簿外資産の発生の可能性があれば、重要性に乏しい簿外負債の発生の可能性もあるからである。一方だけを認めて、他方を認めないことは、理論の整合性に欠けることになろう。

本来の完全性の原則の意味から考えても、両者を共に認めないことが理論的にもよりベストな方法であろう。なぜならば、完全性の原則と重要性の原則とは論理的に二律背反であり、矛盾する原則であるからである。だが、完全性の原則はより貸借対照表の本質を規定する原則と考えられる。ここにも、理論性の重視と実践性の重視との相克が顕在化されていることになろう。そこで、正規の簿記の原則によって生じた償却済資産は、重要性の原則のような省略原則を適用しないで、昔のように１円勘定で処理されることが望ましい。例えば、償却済建物を１円と計上することになるが、建物の取得価額が１円ということではなく、償却済の建物が存在していることを明らかにするためである。簿外資産として処理することよりは、完全性の原則により適うことになろう。

３ 総額主義の原則

総額主義の原則は損益計算書のみならず、貸借対照表についても同じように適用される。すなわち、貸借対照表原則一Bにおいて「資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。」と規定されている。これを貸借対照表における総額主義の原則という。貸借対照表の総額主義は、本来的には、評価性引当金の相殺を制限する原則であった。例えば、減価償却引当金や貸倒引当金を当該資産から直接控除しないで、貸借対照表のなかで控除する形式で示すこと、すなわち、建物や売掛金を純額ではなく総額で示すことを要請した原則である。純額表示を許容すれば、有形固定資産の取得価額はいくらなのか、減価償却累

計額はいくらなのか、当事者以外には分らないことになる。勿論、企業の利害関係者には判断できないであろう。これでは、一般原則の明瞭性の原則が規定する「企業の状況に関する判断を誤らせないように」という基本テーゼに反することになる。そのため、貸借対照表においても総額主義が要請されることになるのである。

次に、資産と負債又は資本との相殺禁止は当然のことであろう。例えば、売掛金と買掛金とを相殺したり、受取手形と支払手形とを相殺しても、何んらの意味を持たないし、むしろ、財政内容やその規模を不明確にするだけである。また、貸借対照表の総額主義は差引関係のプロセスは一切行われぬ。この点が損益計算書における総額主義と少しく異なるところである。すなわち、損益計算の総額主義は、最終的には、収益合計から費用合計を差引くことによって、当期純損益が算出されるからである。その際に、差引関係のプロセスは営業利益、経常利益、当期純利益という形で区分表示されることになる。しかしながら、貸借対照表では差引関係による区分表示は必要とせず、かえって、そのことによって、財政内容が不明瞭になるからである。そのためにも、財政内容や規模が的確に判断されるように、売掛金と買掛金などの相殺を禁止したのである。例えば、受取手形と支払手形の相殺を許容したならば、その企業の手形取引の規模や内容が企業の利害関係者には判断できないであろう。それ故に、貸借対照表における総額主義は明瞭性の原則の絶対的な適用基準といえよう。仮りに、純額主義を認めれば、資産と負債および資本の一部は貸借対照表の記載外におかれることになるのである。このことは、貸借対照表完全性の原則にも反することになるので、純額主義は認められないことになる。

貸借対照表の総額表示の内容をより完全にするための補完的手段として、注記事項が位置づけられよう。このことは、貸借対照表原則一Cにおいて「受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務、債務の担保に供している資産、発行済株式1株当たり当期純利益及び同1株当たり純資産額等

企業の財務内容を判断するために重要な事項は、貸借対照表に注記しなければならない。」と規定されている。財務諸表における注記事項は、これだけでなく、企業会計原則注解〔注１－２〕に重要な会計方針の開示や、注解〔注１－３〕の重要な後発事象の開示と、注解〔注１－４〕の注記事項の記載方法などがある。注記事項とは、財務諸表の末尾に重要な会計方針とか、重要な後発事象の発生などの場合に、補足的な説明を加えることである。これは一種のコメントであり、脚注ともいわれる。では、なぜ注記するのか。まず、受取手形の割引高の例で考えてみよう。通常の商取引において商品を販売し、手形を受取ったとしよう。手形の期間は通常２ヶ月ないし３ヶ月であるので、手形を受取った時点で銀行で割引いてもらい、運転資金などとして有効に活用することになる。しかし、この手形は相手が約束の日に約束の場所に手形金額を振込まなかったならば不渡手形となる。そのため、割引手形の段階では不渡手形となる可能性があるので、注記することになる。受取手形の裏書譲渡高も全く同じ理由である。

保証債務などの偶発債務も基本的には同じ理由である。例えば、親会社が子会社の借入金に対して債務保証をしたとしよう。子会社が約束の期日に借入金の返済ができなかった場合には、親会社が返済することになる。しかし、親会社の借入金ではないので、親会社の貸借対照表には記載する必要はなく、脚注として注記することになる。また、債務の担保に供している資産は、担保部分の金額とそれに対する債務の金額を注記することになる。資産が財団抵当に供されている場合には、その資産の種類・金額ならびに債務の金額などを注記することになる。また、発行済株式の１株当たりの当期純利益や１株当たりの純資産額も財政状態や収益力および自社株式の社会的な信用などを的確に判断するためには必要なことである。これも注記することになる。さらに、企業会計原則注解〔注１－２〕に規定される有価証券の評価基準や固定資産の減価償却の方法などの７項目も注記事項となる。また、企業会計原則注解〔注１－３〕に規定される火災、出水等による重大な損害の発生な

どの 5 項目も脚注として注記されることになる。このように、注記事項は総額主義を補完するために、貸借対照表に記載された項目や金額について特にコメントを要するものや、その性質上、貸借対照表に記載することが適当でないもの、あるいは、各種の計算方法や処理方法の基準などを補足的に説明することである。これらによって、企業に対する利害関係者の判断は、より適切なものとなるのである。

4 区分・配列の原則

貸借対照表の区分とは、貸借対照表を資産、負債および資本に 3 区分することであり、配列とは流動性配列法によって、資産の項目と負債の項目それぞれについて分類することである。すなわち、貸借対照表原則一 A において「資産、負債及び資本は、適当な区分、配列、分類及び評価の基準に従って記載しなければならない。」と規定されている。そして、具体的には、同原則二において「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び資本の部の三区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産及び繰延資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。」と規定されている。貸借対照表の区分表示の原則は複式簿記の計算手続により、貸借対照表日における資産、負債および資本を区分し、その在り高を把握することが前提要件となる。具体的には、複式簿記の原理によって、決算の際に、資産、負債、資本に属する科目を残高勘定に集合させることである。すなわち、残高勘定の借方には資産に属する科目が集められ、貸方には負債および資本に属する科目が集められ、それによって、貸借対照表が作成されるのである。この複式簿記の計算手続が貸借対照表の 3 区分の前提要件となっているのである。そして、資産と負債をワン・イヤー・ルールによって流動・固定とに分類して、貸借対照表に表示されることになる。この分類の意図は明瞭性の原則を顕在化したものである。貸借対照表は、企業の財政状態を企業の利害関係者に的確に表示するものであるから、区分・配列・分類が整然と行われなければならない

い。雑然と作成され表示されたものでは、財政状態を明確に表示したことにはならないのである。特に、財務分析や会計監査などを行う場合に、整然と明確に作成・表示されたものでなければ、分析も、監査も効果的に行うことはできないことになろう。

資産の区分は一定の基準、すなわち、ワン・イヤー・ルールによって、流動資産と固定資産とに区分されることになる。だが、この区分は、明確な理論的な根拠があつてのことではなく、1年程度が妥当であろうという考え方からである。それ故に、ワン・イヤー・ルール以外の考え方も存在することになる。それは営業循環基準説のように、仮に、営業債権の回転期間が1年を超えるものがあつても、これを流動資産として分類するという考え方である。この考え方の根拠は、正常な経営活動のなかで、厳密にワン・イヤー・ルールを適用することより、営業の流れや資金の流れにそつて、分類・表示した方がリーズナブルであると考えられるからであろう。棚卸資産以外においても、一時的所有の市場性ある有価証券を取得した場合に、営業資金が特に不足していないときには、1年を超えても保有するケースがある。この場合に、この有価証券は、いつでも換金化できるので、流動資産として分類されることになる。営業の流れや資金の流れなど総合的な見地からすれば、営業循環基準説が、より適合性があると考えられる。だが、仮に、1年6か月も保有している有価証券を流動資産として計上することは適切ではないであろう。従来から積み上げてきた会計慣習を崩してしまうことになるからである。そして、1年2か月なら許され、1年6か月なら許されないとするならば、1年4か月はどのようなことになるのか、判断基準が難しいところである。それならば、貸借対照表原則四Aのように、ワン・イヤー・ルールによって、明確に規定された方が合理性は高いと考えられる。また、負債の場合も、ワン・イヤー・ルールによって、流動負債と固定負債とに分けられる。資本の場合には、返済期限のない一種の永久資金であるのでワン・イヤー・ルールの適用はないが、資本金の強い順に4区分されることになる。

貸借対照表項目の配列方法は、貸借対照表原則三において「資産及び負債の項目の配列は、原則として、流動性配列法によるものとする。」と規定されている。貸借対照表に記載される項目は、一定の基準に従って配列されなければならないが、その基準の一つが流動性配列法である。流動性配列法とは、資産については、換金性の大小によって配列されるものである。すなわち、現金の性質に近いものから順に配列する方法である。負債については、支払期限の長短を基準として、支払期限の短いものから順に配列する方法である。資本は、その資本性の強い順に資本金、資本準備金、利益準備金、その他の剰余金とに配列されることになる。しかし、流動性配列法であるならば、資本性の弱い順に配列すべきであろう。なぜ、資本のみに固定性配列法（財務諸表等規則取扱要領様式・様式第1号）を採用するのであろうか。そして、貸借対照表原則では、この配列法を「原則として」採用することを要請している。しかしながら、電力会社やガス会社などのように、固定資産の構成比率が相対的に高く、かつ、公共性の強い企業では固定性配列法を採用している。固定性配列法とは、資産は固定性の強いものから順に配列する方法であり、負債は支払期限の長いものから順に配列する方法である。

流動性配列法と固定性配列法とを比較すると、販売企業や金融業のように、その業種の性質上、固定資産よりも流動資産の比重が高いところでは流動性配列法の考え方が重視される。また、鉄道業や鉄鋼業などのように、多額の固定設備を所有しているところでは固定性配列法の考え方が重要視されることになる。

しかし、固定設備の占める割合が大きい企業においても、債務の支払能力や資金の流れを判断するためには、流動性配列法の方が合理性は高いと考えられる。アメリカの一部において、流動資産の次に流動負債を計上し、その差額を営業資金として表示し、固定資産の次に固定負債を計上し、その差額を固定資金として表示している。この方法は企業の支払能力や資金能力を判断する場合には効果的である。だが、わが国の場合には、企業会計原則およ

び財務諸表規則等で、流動性配列法が規定されているので考慮する余地はないことになろう。しかしながら、電力会社やガス会社だけが固定性配列法を採用しているのは、なぜであろうか。固定資産の構成比率の高い企業は他にも種々な業種が存在する。例えば、鉱山業や造船業なども、固定資産の構成比率は高いけれども、流動性配列法を採用している。しかるに、なぜ、電力・ガス会社だけが固定性配列法を許容されるのであろうか。もし、これが永久に許され続けるならば、固定資産の構成比率の高い企業は、固定性配列法にチェンジするケースも多々でてこよう。その際には「原則として」は、どのような意味合を持つことになるのであろうか。理論にしろ、規定にしろ、例外事例を認めることは、その理論の整合性だけでなく、妥当性や説得性まで失うことになりかねないのである。

5 資産評価の原則

資産評価 (Asset Valuation) とは、貸借対照表に記載される資産の価値が、いくらの日幣金額であるかを決定することである。このことが一般的に評価といわれている。しかしながら、ゴーイング・コンサーンにおける評価とは、一定時点 (決算日) における資産・負債・資本の在り高を、会計公準の一つである貨幣評価によって測定 (Measurement) することである。しかるに、会計学上の資本は資産総額から負債総額を控除した差額概念として認識されるから、実体概念は有しないことになる。それ故に、資本は評価の対象から除外されることになる。負債は主として法律上の金銭債務であるので、必然的に確定債務である。すなわち、当事者間の契約で、その債務が確定されているかぎり、たとえ、インフレなどによる貨幣価値の変動があっても、その債務額は変わらないことになる。そのため、当初の確定金額で返済すればよいことになる。したがって、負債も評価の対象から除外されることになる。ただし、外貨建金銭債務については例外である。つまり、外国の貨幣などによって返済を約束した負債は、為替相場の変動などがあるので、邦貨に換算した

場合に、現在の為替相場に合わせて修正されることになるからである。このような場合には、負債も評価の対象となるが、このケースはごく一部の特殊なケースであろう。したがって、企業の財産評価は実質的に資産評価に限定されることになる。

では、どうして決算の度ごとに資産評価を行うのであろうか。評価は資産の実質価値を規定することになるから、必然的に、資産などを記載する貸借対照表にも大きな影響を与えることになる。ゴーイング・コンサーンのもとにおいて、資産は支出の結果として取得したものであるから、各資産には、それぞれ、その資産を獲得するために要した取得価額が存在する。しかしながら、この取得価額は過去の支出額であり、当該年度における価値額とは異なるものである。そのため、年度末ごとに期末評価を行い、価値額の修正を行うことになる。しかも、この期末の価値修正は、その年度の期間損益にも直接に影響を与えることになるので、ここに、資産評価の重要性が認識されることになる。他方、時価評価の場合に、その評価が客観的および公正・適正に行われていれば問題はないのであるが、時価評価は、ともすれば主観的、恣意的になりがちである。なぜなら、時価評価は基本的には評価人の判断で行われるものであるから、どうしても評価人の恣意的な判断が介入することになりがちである。そのために、評価人が決算の度ごとに行う時価評価、すなわち、時価主義 (Market Price Basic) は原則として採用されないことになる。したがって、期末の評価は原則として取得原価によって行われることになるのである。

このことは、貸借対照表原則五において「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」と規定されている。資産を、その取得原価で測定する方法を、原価主義 (Cost Basic) という。取得原価とは、購入代価または製造原価に付随費用を加えた金額である。この取得原価主義が資産評価の基本原則である。それ故に、資産の大部分は原価主義によって測定されることになる。とくに、費

用性資産は取得価額を費用配分することによって貸借対照表価額を算出するため、原価主義が基本原則となる。費用性資産とは、資産価値が会計上の手続を経て、費用化される資産である。これに属するものは有形固定資産、無形固定資産、繰延資産などである。有形固定資産は「当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分」することになる。そして、「その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって」貸借対照表価額とすることになる。

無形固定資産は「当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分」することになる。ただし、この場合の減価償却の方法は、定額法のみしか選択できない。すなわち、残存価額は０であり、償却方法は直接法であり、減価償却累計額は計上されない。したがって、本来の意味での減価償却ではなく、単なる均等償却による費用配分の手続であろう。そして、貸借対照表価額は「当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額」をもってすることになる。なお、繰延資産は無形固定資産に「準じて、各事業年度に均等額以上を配分」して行われることになる。

棚卸資産の貸借対照表価額の算出については「原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して」算出した取得原価をもってすることになる。また、有価証券の貸借対照表価額は「原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して」算出した取得原価によることになる。なお、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落し、回復の見込がある場合を除いては、時価主義の適用が認められることになる。受取手形、売掛金などの売上債権の貸借対照表価額は「債権金額又は取得価額から正常な貸倒見積高を控除」した金額をもってする。売上債権は現金などによって回収する債権であるので、その回収可能な金額を示すことが必要となるからである。それ故に、債権金額から貸倒見

積高を控除した金額によることになるのである。なお、期末において、貸倒見積高の計上は発生主義会計の構造的な仕組みである。

無償取得の資産については、貸借対照表原則五下において「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」と規定されている。無償で取得した資産を計上しなければ、その資産は簿外資産となり、真実な財政状態の表示とはならないことになる。そこで、無償取得の資産についても、公正で客観的な評価額をもって取得原価とすることになる。では、無償取得とは何んであろうか。一般的には、国からの国庫補助金や資本助成目的の建設助成金、工事負担金および資本填補を目的とする債務免除益などである。なお、企業会計原則注解〔注 24〕において、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。」と規定されている。国庫補助金は国または地方公共団体から無償で、設備資金などの一部または全部を助成された場合に生じる。この場合に、税法では圧縮記帳が認められているので、当該企業にとっては財政的に極めて有利となろう。圧縮記帳とは法人税法第 42 条以下で認められているもので、取得価額から税法上の圧縮限度額を控除して記帳する方法である。その結果、その額だけ取得価額が低く計上されることになる。

以上のように、損益計算書原則と貸借対照表原則の基本原則について論証してきたのであるが、これらの原則も多くの部分において技術的な要素が強い。このことは、会計が多くの会計事象を各種の会計手続や会計処理によって認識・測定することにあるのである。会計事象の認識・測定は複式簿記の構造原理によって会計数値を確定することである。それ故に、会計は複式簿記の計算原理を前提として、セオリーを構築することになるのである。そのために、会計理論や企業会計原則においても、技術的な要素が内包されることにならざるを得ない。さらに、損益計算書や貸借対照表は複式簿記の一連のルールに従って作成されるので、複式簿記のもつ固有のテクニカルな側面

を捨象することはできないのである。したがって、損益計算書の作成・表示を標準化した損益計算書原則にしても、また、貸借対照表の作成・表示をモデル化した貸借対照表原則にしても、テクニカルな側面を内包化し、内在化しながら会計基準を形成していることになろう。しかしながら、本来的には会計基準は、ペイトン・リトルトン両教授がいうように「他のどの領域における人間努力についての基準と同じく、明晰な思考の一般に認められた検証に合致しうるものでなければならない。」（ペイトン・リトルトン，中島省吾訳，会社会計基準序説 9 頁）というものであろう。したがって、会計基準は体系的，組織的，網羅的であり，同時に，論理的で客観的な構造・原理を常にスキームしながら，公正で誠実なものでなければならないのである。