

ドイツ基準設定審議会の概念フレームワーク草案（一）

川 口 八 洲 雄

ドイツにおける概念フレームワーク草案—はじめに

ドイツ会計基準設定審議会は、2002年7月19日、概念フレームワーク草案として「正規の会計の諸原則」を公表したが、同草案に寄せられた各界の意見を検討したうえ近い将来正式に決定する予定である。これにより、ドイツの会計制度と会計基準は、国際財務報告基準(国際会計基準)、欧州会計指令およびドイツ商法会計規定との重層的な相互関係を築き上げることにより、国際資本市場と投資家を指向する情報提供と意思決定のための会計へ転換することになる。言い換えれば、概念フレームワーク草案は、債権者保護のために利益測定と課税所得計算に重点をおく商法上の正規の簿記の諸原則と商法会計規定を一新するだけでなく、欧州委員会の「EUの会計戦略：将来の対応措置」(2000年6月)を具体化した「国際会計基準適用命令」(2002年7月)と、欧州会計指令と国際会計基準との調和を目標とする「欧州会計指令の現代化」(2003年改正の予定)との国際会計レベルと欧州会計レベルにおける国境を超えた会計改革をめぐる重層的な相互依存関係をつうじて資本市場と投資家保護のための会計の大綱的原則として開発されたものである。

本稿の目的は、さしあたり、ドイツの概念フレームワーク草案の項目別の内容とその提案理由を原資料にもとづいて分析することにあるが、この分析をつうじて欧州委員会の新しい会計戦略と金融サービス行動計画の統合資本市場構想との関連において生じたドイツ会計の歴史的転回の背景とその将来を概観することにある。

1. ドイツ会計の概念フレームワーク草案と附属説明

ドイツ会計基準設定審議会が公表した正規の会計の諸原則（概念フレームワーク）の構成は、次のとおりである。

目的（条文番号1～2）、地位（3）、適用領域（4～6）、会計の利用者（7～8）、会計の目標設定（9～13）、一般規範（14～16）、情報原則と利益測定原則（17～42）、会計の構成要素（43～61）、決算書における計上、記録および説明（62～83）、評価（84～110）、会計の構成要素の分類（111～119）、作成頻度（120）、公開（121～122）、ドイツ会計基準の初回適用（123～125）。なお、原資料では、草案の後に附属説明書が一括してA. 草案理由、B. 法律およびドイツ会計

基準との互換性、C. 国際財務報告基準および米国GAAPとの比較として逐条解説されているが、本稿では便宜上草案の各項目の後にA, B, Cの附属説明を分離して記載した。以下、1条から125条まで正規の会計の諸原則草案および附属説明について明らかにする。

目的

1. 概念フレームワークにおいて、正規の会計の諸原則は作成される。会計は、文書作成、企業内情報および第三者への情報を提供する理由から過去期間と期待される企業発展について、商人または商人を除く他の会計義務を負う者の報告である。

正規の会計の諸原則は、現行の法律および会計基準の解釈と継続的発展のための指針である。継続的発展のために、正規の会計の諸原則は、現行の諸規定とは無関係に定式化されている。したがって、概念フレームワークの個別規定は、場合により法律および現行会計基準と一致していない。

2. 概念フレームワークは、

- a. ドイツ会計基準設定審議会の専門的活動の前提条件になる、
- b. 全てのドイツ会計基準を拘束する規定をふくむ、
- c. 計上、評価、分類および規定されていない事象の説明と記載についての演繹の基礎である。
- d. ドイツ会計基準の適用者と決算書の利用者に対する理解と解釈の手助けになる。

「目的」の草案理由

概念フレームワークは、会計規準の解釈および会計規準の継続的開発の指針であり、ドイツ会計基準の成立と会計問題を解決する際に遵守しなければならない原則である。このために、概念フレームワークの個別規定は、場合により法律と現行会計基準に一致しない。

- a. 概念フレームワークは、ドイツ会計基準を開発するときにドイツ会計基準を指揮し、ドイツ会計基準の一貫性を保証するものである。中心的な箇所にて定めた規定は、ドイツ会計基準設定審議会と作業グループにおける基本問題の論議の繰り返しを避けるものである。
- b. 概念フレームワークは、中心的な箇所にて同一事象を規定し、多様なドイツ会計基準において繰返して規定していない。これにより、同一の概念が同様に定義づけられている。
- c. 具体的な計上問題または評価問題を解決する場合に、ドイツ会計基準が規定されていないときは、補完的に概念フレームワークに遡及する。概念フレームワークは、特殊な計上原則、評価原則および分類原則ならびに記載原則と説明原則についての一般の原理である。

「目的」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

IASB「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」ならびにFASB「概念フレームワーク」は、ドイツの概念フレームワーク草案と同一の目的のために用いられている。重要な諸原則は、IASBのフレームワークにおいてではなく、IAS 1号（1997年改訂）で規定されている。さらに、IASBは、特に国際財務報告基準（IFRS）の国際的効力権に根拠をもつIASBフレームワークの使命について規定している。

地位

3. 概念フレームワークは、固有の事象を規定するドイツ会計基準たる地位をもたない。概念フレームワークは、会計の大綱的条件を規定したものである。

「地位」の草案理由

ドイツの概念フレームワーク草案は個々の場合において現行法に違反しているために、概念フレームワークは、ドイツ会計基準として成立したものではない。仮にそうでない場合には、対象と適用領域は、法律で与えられた枠組により限定されることになる。

「地位」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

IASBフレームワークは、ドイツの概念フレームワーク草案と同様に、会計基準ではない。IFRSは、IASBフレームワークに優先する。ただし、理由によりIASBフレームワークで規定しなければならない個別の事象はIAS 1号にふくまれており、また、特定の事象はIASBフレームワークにもIAS 1号にも規定されている。

FASB概念ステートメントも同様に、明らかにGAAPではない。つまり、FASB概念ステートメントも会計基準ではない。

適用領域

4. 正規の会計の諸原則は、連結決算書と連結状況報告書、年度決算書と状況報告書ならびに中間決算書について遵守されねばならない。
5. 正規の会計の諸原則は、企業の実態を度外視して全企業に適用される。
6. 正規の会計の諸原則は、資本市場の利用に関係なく、全企業により遵守されねばならない。差別は、特定の記載義務と説明義務に関して有用である。

「適用領域」の草案理由

概念フレームワークの適用領域は、連結決算書と連結状況報告書のみならず、年度決算書と状況報告書をふくむ。年度決算書と連結決算書とを区別する結果、例えば年度決算書と連結決算書に対して異なる計上基準が適用される（例えば、財産対象物Vermögensgegenstandと資産Vermögenswert）。中間決算書を作成するときに、規定を遵守することは一貫している。

正規の会計の諸原則は、その機能を果たすために会計義務を負う全企業に対して無制限の合法性を有しなければならない。したがって、法律形態の別による適用領域の差別は、認められない。

正規の会計の諸原則は、原則として、資本市場の使用と無関係に遵守しなければならない。正規の会計の諸原則は、資本市場指向の企業に対して無限定に適用される。しかし、個別の事例の場合に、正規の会計の諸原則は、資本市場を指向しない企業の個別の記載義務と説明義務について正規の会計の諸原則からの離脱を認めなければならない。個別事例における差別は、資本市場指向の企業の不特定多数の投資家の利害を広範囲に考慮することができる。これに対して、親企業の社員の利害は、継続的に保証されている。資本市場を指向しない企業の社員は、会社法上または契約上確約された情報機会を与えられており、公開の拡大という形をとった特別な保護メカニズムを必要としない。

「適用領域」の法律との互換性

正規の会計の諸原則は、連結決算書と連結状況報告書、年度決算書と状況報告書ならびに中間決算書について遵守しなければならない。正規の会計の諸原則は、企業の法律形態のいかんにかかわらず全ての企業に適用され、原則として資本市場の使用と無関係に適用される。

これに対して、立法機関は、決算書について一定の作成義務または記載義務と義務の軽減化または免責を規定したが体系的ではない。規模（商法第264条1項3文、第266条1項2文および3文、第274a条、第276条、第293条1項）、法律形式（第264条1項1文、第264a条、第264b条、第264c条、第290条1項、第291条3項）または資本市場指向（第297条1項2文）が、区分上の特徴である

「適用領域」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

IASBフレームワークは、法律形態に無関係に年度決算書と連結決算書に適用される。区分基準の「資本市場指向」または「上場」は、IASBフレームワークにその根拠をもたない。

米国GAAPによれば、連結決算書が基準である。連結決算書が作成される限り、年度決算書について作成義務、監査義務および開示義務はない。同様に、法律形式は問題にならない。米国GAAPとFASB概念フレームワークは、原則として資本市場指向の企業によってのみ遵守されねばならない。

会計の利用者

7. 会計の利用者は、自己資本と他人資本の提供者である。
8. 出資者は、典型的に、業務執行者に委託した資本の最大限可能な利回りを得ようと努める。
出資者は、残余持分請求権者として最大のリスクを負う。会計は、かかるリスクを評価するのに役立つ。

債権者は、自らが支出した他人資本の契約上の利払いに特に関心がある。

債権者の利害は、通常、法律上の分配上限、信用契約および担保により保護されている。

会計は、債権者利害の擁護を支える。

「会計の利用者」の草案理由

会計の利用者とは、利用者の利害のために会計が行なわれ、法的請求権を有する者をいう。利用者にふくまれるのは、主に、実際上および潜在的な自己資本と他人資本の提供者である。従業員は、商法第335条により利用者の範囲にふくまれるが、ここに定めた申立権は、万人すなわち公衆に帰属する。さらに、従業員の利害は、明らかに会計と関連する情報を超えている。

広範な利害関係者集団からそれに一致する会計の内容を導出することは、困難である。それゆえ、利用者の範囲は、ここでは限定されている。

「会計の利用者」の国際財務報告および米国GAAPとの比較

IASBフレームワークとFASB概念フレームワークによる会計利用者の範囲は、概念フレームワーク草案に比較して広範に理解されている。IASBフレームワークとFASB概念フレームワークによれば、株主と債権者、仕入先、得意先、従業員、官庁および公衆が利用者にふくまれる。

この広範かつ異種の利用者により、リスク資本提供者としての投資家の情報要求は他の利用者の情報要求にも一致すると仮定されている（IASBフレームワーク・パラグラフ9以下、FASB概念ステートメント1号パラグラフ24以下）。

会計の目標設定

目標の確認

9. 会計の目標は、法律上または財政上の利益処分の基礎としての文書作成、情報および利益測定である。情報機能に関連して、過去期間に関する報告を意味する会計の報告機能と意思決定資料の作成を意味する会計の予測機能とに区分することができる。報告もまた、意思決定の支援に使用される。

報告の意味における情報

10. 会計の中心的目標は、委託した資本の運用についての情報開示を意味する業務執行者の報告である。会計利用者は、情報を必要としており、情報により業務執行者の活動の業績を判断することができる。出資者は、情報にもとづいて業務執行者の免責または解任を行ない、債権者は、それに従って他人資本を供与する準備を判断する。

報告機能を達成するための前提条件は、計上選択権および評価選択権の断念である。表示選択権は、報告機能と両立させることができる。

意思決定資料としての情報

11. 利用者は、情報が必要であり、情報をつうじて利用者に関心をもつ将来の収支の金額、期間上の構成および確実性の程度を見積もることができる。利用者は、会計により提供される情報から予測を行なうこともできる。

「予測機能」の草案理由

（潜在的）投資家は、多様な情報源から、数値、期間および安全度、優勢な消費量について情報を得ようと努力する。投資家は、将来の支出規模、期間および安全度を見積もることができる情報を必要としている。決算書は、持分の取得、保有または処分のための意思決定の補助手段である。

（潜在的）他人資本の提供者は、同様に、利払いと債務償還の前提として企業の弁済能力を判断するために、将来の収支経過について情報を必要としている。

意思決定目的適合的な情報手段は、一定期間に期待される収支とその発生の確率または帯域幅に関する計画数値ないし予測数値がふくまれた財務プラン（もしくは予測キャッシュ・フロー計算書）である。しかし、計画キャッシュ・フロー計算書は監査証明を受けた決算書では要求されていないので（保護権益と客観化問題）、利用者がみずから将来の収支経過と安全度について予測できる情報公開が不可欠になる。

期間区分原則にしたがって測定された業績は、それ自体、意思決定目的適合的ではない。というのは、業績は、利用者の目標数値と一致していないからである。なぜなら、配当を行なうために業績を無制限に使用できないからである。そのうえ、業績は、過去事象に関する情報を提供す

る。したがって、決算書の伝統的な構成要素は、意思決定目的適合的な情報を直接準備するのに限定付で適合していることが明らかになるが、これに代わる実用的な方法がないために有用である。

利益測定

12. 分配可能な年度利益は、年度決算書において測定される。年度利益額は、法律と規約により決定される（年度決算書の利益測定機能）。
13. 連結決算書は、法律上、配当測定的基础ではない。しかし、連結決算書は、事実上、親企業の配当政策を規定しており、親企業の配当政策を判断するために重要である。連結決算書は、この点において、連結集団の配当可能性についての情報を伝達しなければならない。

「利益測定」の草案理由

目標達成の第一の前提条件は、計上選択権と評価選択権の廃止である。これによって、利益準化の可能性が制限される。

一般規範

14. 決算書は、事実関係に合致する企業または連結集団の財産、財務および収益状況の写像を伝達しなければならない。状況報告書は、事実関係に合致する企業または連結集団の状況の写像を伝達しなければならない。この要件は、通常の場合、情報原則および利益測定原則、法律およびドイツ会計基準の遵守により達成される。
15. 事象は、決算書と状況報告書においてその経済的実質に即して考慮されるべきであり、優先的に法的形式に従って考慮すべきではない（経済的観察法）。
16. この結果、極めて稀な例外的事例において法律規定またはドイツ会計基準の条文から逸脱して、事実関係に合致する財産、財務および収益状況の写像の伝達の要請に適合する。
条文からの逸脱が必要である場合には、附属説明書において、
 - a) 業務執行者は、決算書が企業の財産、財務および収益状況に合致した事実関係を表示していることを確認しなければならない、
 - b) 業務執行者は、経済的観察法の原則の特別な考慮により、事実関係に合致する財産、財務および収益状況の写像を伝達するために規定条文または規則から逸脱した点を除いて、適用すべき全ての法律条文とドイツ会計基準が遵守されていることを確認しなければならない、
 - c) 次の逸脱について説明しなければならない。
 - a) 逸脱した法律条文またはドイツ会計基準を明記しなければならない、
 - b) 規定条文または規則が要求する計上、評価方法または連結方法の記載のもとに逸脱の形式を説明しなければならない、
 - c) これらの方法が現状のままでは誤解を招きかねない理由、概念フレームワークで確定された決算書目標と対立する理由を記載しなければならない、
 - d) 企業が適用した計上、評価または連結方法を明記しなければならない
 - d) 逸脱が逸脱前の方法により計上、評価または連結された場合の決算書項目の額にどれだけ

影響を及ぼしたか、各会計期間について記載しなければならない。

「一般規範」の草案理由

一般規範は、企業または連結集団の決算書から状況報告書までふくむ。これによって、——財産、財務および収益状況の表示を超えて——2つの手段は、ともに企業または連結集団の状況の事実関係に一致する写像を伝達することが求められている。

取引の法的な外装は、貸借対照表計上の最初の手掛りを与えるにすぎない。取引の経済的実質が重要である。経済的観察法の原則は、例えばリース対象、信託取引、ヘッジ取引の貸借対照表計上と評価および長期請負工事において効果を表す。

財産、財務および収益状況が不適正に表示される極めて稀な場合には、法律規定またはドイツ会計基準の条文から離脱しなければならない。「最優先原則overriding principle」が適用される場合には、附属説明書において詳細について記載をしなければならない。これは、規定の濫用を避けることになる。

「一般規範」の法律との互換性

決算書は、正規の簿記の諸原則（GoB）を遵守したうえ事実関係に一致する企業または連結集団の財産、財務および収益状況の写像を伝達しなければならない（商法第264条2項、297条2項）。

概念フレームワーク草案と対照的に、商法は、「最優先原則」を規定していない。欧州共同体指令第4号第2条5項は、ドイツ法に転換されなかった。概念フレームワーク草案とドイツ国内の法律とは、この点に限り一致していない。概念フレームワーク草案と一致させるために、欧州共同体指令第4号第2条5項をドイツ商法に転換すべきである。

「一般規範」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

「質的特徴」と国際財務報告基準（IFRS）の遵守は、財産、財務および収益状況の事実関係に一致する写像を伝達する（IASBフレームワーク・パラグラフ46；IAS1号パラグラフ10）。IAS1号パラグラフ13以下は、極めて稀な場合に「最優先」原則が必要であると考えている。IFRSからの逸脱は、その理由について詳細を明らかにする必要がある、広範な記載義務を前提条件としている。この規定は、緩和要件とみなすべきである。

「公正表示」は、会計原則または一般規範として米国GAAPにおいて成文化されていないが、FASBの概念フレームワークから導くことができる。米国CPAは、会計が「公正表示」原則に一致していることを確認しなければならない（監査基準ステートメント（SAS）58号、8）。IAS1号パラグラフ13以降に匹肩し得る規定は、AICPAの「行為規則」にある（職業倫理規程第203条）。「実務において行為規則第203条のもとでGAAPからの逸脱が生じたときの状況は、ほとんど実在しないのも同然である [Bloomer, IAS1号の比較分析, in: Bloomer (Hrsg.): The IASC—US.GAAP Comparison Project, 2. Aufl., Norwalk, 1999, S. 71]

国際的な会計規定は、概念フレームワーク草案に原則的に一致している。

情報原則と利益測定原則の相互依存性

17. 会計の目標設定に適應するために、以下の情報原則と利益測定原則を遵守して会計を行なわ

なければならない。これらの原則は相互依存関係にあり、相互に補完、限定している。

「情報原則と利益測定原則の相互依存性」の草案理由

現行の正規の簿記の諸原則（GoB）システムを分析した結果、情報原則と利益測定原則が明確に階層的に位置づけられていないという結論を得る。これは、商法GoBシステムにも英米システムにも当てはまる。したがって、ここでは、階層化の試みは断念する。

しかし、個別原則は、相互に補完し限定している。かくして、意思決定目的適合性の原則は、信頼性の原則と対立することがある（参照、24）。

「情報原則と利益測定原則」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

英米会計規則には、概念フレームワーク草案で作成した会計原則に一致する「質的特徴」がふくまれている。

情報原則

利用者指向

18. 会計の情報機能は、会計利用者の利害を保護しなければならない。利用者の情報要求は、会計の基礎である。会計の構成要素は、利用者の意思決定目的に適合する情報（entscheidungsrelevante Informationen）をふくまなければならない。

「利用者指向の原則」の草案理由

利用者指向の原則の遵守は、会計が利用者の観点に適合しない情報を含まないことを保証する。利用者に中立的な会計は、無意味である。

意思決定目的適合性—重要性

19. 情報が意思決定目的に適合しており、情報が過去関連的なデータにもとづいて将来予測を可能にし、情報が予測を確認または修正する場合に限り、情報は利用者にとって有用である。情報の目的適合性は、情報の性質と重要性により影響を受ける。

20. 情報の知識がそれなしに意思決定を行なう場合とは異なる意思決定をとまなう場合、情報は、その性質上、意思決定目的適合的である。

21. 重要性は、情報の意思決定目的適合性の必要な前提条件である。なぜなら、重要でない情報は、意思決定を変更できないからである。

完全性の原則（参照、23）は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、セグメント報告書および資本変動計算書における重要性の原則を支配している。

決算書と状況報告書の適時の作成

22. 決算書と状況報告書は、適時に、遅くとも法律上義務付けられた期限の終了をもって作成しなければならない。

「決算書と状況報告書の適時作成の原則」の草案理由

作成期間は具体化されていない。しかし、決算書と状況報告書は、適時に作成しなければならない。というのは、そうでない場合には、決算書と状況報告書は、意思決定目的適合的ではないからである。

完全性

23. 貸借対照表において、全ての資産および負債を記載し、損益計算書において、計上基準を満たす全ての収益および費用を記載しなければならない。完全性の原則は、同様に、キャッシュ・フロー計算書、セグメント報告書および資本変動計算書を作成する際に遵守しなければならない。重要性の原則は、この点に限り通用しない。

「完全性の原則」の草案理由

商法規定との相違では、完全性の原則は無限定で適用される。計上選択権と無条件の計上禁止は、存在しない。

「完全性の原則」の法律との互換性

完全性の原則は、商法第246条1項1文に法典化されている。ただし、完全性の原則は、「法律に別段の定めがない限り」という限定を付されている。例えば、無償取得の無形固定資産（商法第248条2項）については計上禁止、1987年1月1日以前に取得した年金契約については計上選択権（商法第248条2項）である。

概念フレームワーク草案は、この点に限り法律と一致していない。概念フレームワーク草案で作成した原則に一致させるために、商法の計上選択権と無条件の計上禁止は廃止すべきである。

信頼性

24. 利用者に対する情報は、信頼し得るものでなければならない。これは、明瞭性と無謬性に影響をおよぼす。信頼性の原則は、意思決定目的適合性の原則に対立することがある。目的適合的であるが信頼できない情報は、誤った情報から生じる誤った意思決定の危険を防止するために、会計の構成要素として公開してはならない。不確実な事象の表示は、信頼性を損なわない。これは、不確実な事象の評価の問題について期待価値（Erwartungswert）の計上により保証される。同様に、不確実な事象は、例えば、情報の理由と仮定が記載され利用者を納得させることにより、信頼を得て報告される。

信頼性の原則は、中立的報告の原則と見積基準としての慎重原則の遵守により保証されるか、支持される。

中立的報告

25. 中立的報告の原則に従って、情報機能は、影響がなければ行なわなかったであろう業務執行者の目指す意思決定を偏向的に利用者に行なわせるために使用してならない。

慎重

26. 慎重原則は、評価原則ではなくて、不確実な予測と関連する見積基準である。したがって、資産、負債、収益および費用は、過大評価も過小評価も行なってはならない。資産および収益の恣意的な過小評価または負債および費用の恣意的な過大評価による秘密積立金の設定は、慎重原則と両立しない。

慎重原則の結果、状況報告書において企業と研究開発活動の将来の発展について表示する際にリスクだけ重点的に報告し、チャンスは報告しないということに導いてはならない。これは、

中立的報告の原則に反する。

「信頼性の原則：慎重原則」の草案理由

評価原則の遵守は、企業または連結集団の適正表示を保証する。概念フレームワーク草案は、個別の事例においていかなる前提条件で計画外減価償却を実施すべきかを規定している。この点に限り、支配的な利益測定原則として慎重原則は、必要ではない。慎重原則は、概念フレームワーク草案では、不確実な予測と関連する見積原則として理解される。

「信頼性の原則：慎重原則」の法律との互換性

商法のGoBのシステムに、商法第252条1項4号に法典化された慎重原則が際立った地位を占めている。慎重原則は、利益測定に関する諸原則（発生主義原則、実現原則および不均等原則）を支配している。これに対して、概念フレームワーク草案における慎重原則は、不確実な予測に関連する見積原則として理解されている。

明瞭性

27. 会計にふくまれる情報が明確かつ理解可能である場合には、明瞭性の原則に一致する。

一義性

28. 会計の情報は、内容、価値または名称について多義的または曖昧であってはならない。会計の構成要素は、日常的な常套句から解放しなければならない。

「明瞭性の原則」の法律との互換性

明瞭性の原則は、商法第243条2項に法典化されている。相殺禁止は、商法第246条2項に法典化されている。ただし、相殺は、商法上の原則にしたがって、民法第387条により相殺状態が存在する場合に問題になる。さらに、特定の実情のもとで、損益計算書の項目を相殺することができる（商法第276条）。概念フレームワーク草案規定は、法律と一致している。

理解可能性

29. 情報は、専門知識のある利用者がその内容を理解できるように、会計においてデータ処理しなければならない。

相殺禁止

30. 法律またはドイツ会計基準が相殺を規定または許可しない限り、資産は負債と、収益は費用とそれぞれ相殺してはならない。他の情報手段（例えば状況報告書）も、情報損失を防ぐために個別事象を区分して認識することを要求している。

「明瞭性の原則：相殺禁止」の草案理由

相殺禁止は、明瞭性の原則を具体化したものである。というのは、相殺禁止は、財産、財務および収益状況の洞察を容易にするからである。

比較可能性

31. 会計において、法律またはドイツ会計基準が比較情報の記載の中止を容認または規定していない限り、過去の報告期間の比較情報が記載されなければならない。

32. 会計は、時間経過と同一事象について比較可能でなければならない。

この点に限り、比較可能性の原則は、形式的継続性と実質的継続性をふくむ。

33. 貸借対照表同一性の原則が遵守され、会計の構成要素の分類と表示が維持される場合に、形式的継続性が与えられる。法律またはドイツ会計基準により形式的継続性の違反が容認または規定されている場合には、比較可能性は、決算書における報告により保証されねばならない。
34. 時間の経過とともに評価方法または連結方法も維持される（垂直的継続性）場合には、実質的継続性が与えられる。さらに、同一の資産と負債は、決算書において統一的に評価しなければならない（水平的継続性）。

例外的事例において、評価継続性または連結継続性の違反が必要な場合には、これを報告しなければならない。過去の報告期間の比較情報は、これに応じて調整されなければならない。

利益測定原則

企業活動の継続性

35. 資産と負債は、それが法律上または実際上の事実に対立しない限り、企業活動継続の仮定のもとに計上され評価しなければならない。企業活動の継続を前提とする限り、資産と負債は、法律とドイツ会計基準により計上され評価しなければならない。

「企業活動継続性の原則」の草案理由

企業活動継続性の原則は、資産を理由なく清算価値で評価するのではなく、経営給付過程において実際に意図した資産の使用にしがって資産を評価すべきことを保証したものである。

資産を計上すべきかどうかは、企業活動継続性に影響される（例：繰延税金資産の計上）。

「企業活動継続性の原則」の法律との互換性

企業活動継続性の原則は、商法第252条1項2号に法典化されている。概念フレームワークの規定は、法律と一致している。

個別評価

36. 資産と負債は、法律とドイツ会計基準が別段の定めを設定しない限り、個別に評価しなければならない。企業全体の価値を貸借対照表の個別項目に分割することは認められない。

「個別評価の原則」の草案理由

個別評価の原則は、会計の客観化に寄与する。例外的な事例の場合には、個別評価の原則からの逸脱が有意義である。これは、特に、個別の価値測定が不可能な場合または個別の価値測定が代替不可能な期間費用もしくは原価によってのみ可能になる場合に適用される（例：多量生産と関連する製品保証引当金）。さらに、経済的な観点から、特定のヘッジ取引について評価単位を設定することが有意義になる。

「個別評価の原則」の法律との互換性

個別評価の原則は、商法第252条1項3号に法典化されている。例外的事例の場合、個別評価原則からの離脱が認められている。それにふくまれるのは、例えば、商法第240条4項によるグループ評価である。概念フレームワーク草案の規定は、法律に一致している。

決算日原則

37. 資産と負債の評価は、決算日に行なわなければならない。資産と負債を評価する際に、決算日と決算書作成日とのあいだに判明した価値の変動を示す事象についても認識しなければならない。

「決算日原則」の草案理由

資産を評価するときも負債を評価するときも、価値を明らかにする事実は認識しなければならない。ここで規定する価値明示原則は、決算日と決算書作成日とのあいだに予測可能なリスクと損失のみならず、チャンスと利益をふくむ。これは、40条で定式化した実現原則と一致する。

「決算日原則」の法律との互換性

価値明示の原則は、商法によれば、予測可能なリスクと損失に適用されるが、概念フレームワーク草案では、チャンスと利益に適用される。概念フレームワーク草案と法律は、この点に限り一致しない。概念フレームワーク草案の規定に一致させるために、商法第252条1項を変更すべきである。

期間区分

発生主義

38. 会計期間の収益と費用は、その基礎にある現金収支の時点に関係なく決算書に記載しなければならない。

39. 実現原則と損失見越原則は、収支をどのように期間区分するかを規定する。

「期間区分の原則」の草案理由

発生主義原則は、年度業績が収支計算にもとづくのではなく、期間区分された収支により測定されるという意味である。発生主義原則は、収支の移転による年度業績の恣意的作用から投資家を保護し、客観化に貢献する。発生主義原則は、実現原則と損失見越原則により具体化される。

会計を利用者の観点から情報機能に対応させるために適正表示を意味する収益状況を模写し、その結果、決算日に実現している利益、または信頼性の原則を考慮して実現する全ての利益は記録しなければならない。実現可能利益にふくまれるのは、有価証券の市場価格変動による利益である。ただし、いかなる種類の資産と負債を時価で評価すべきか、どの程度まで当初の資産の取得原価または製造原価を超えることが認められるのか、どの程度まで当初の負債の償還金額を下回ることが認められるのかは、法律とドイツ会計基準が決定する（参照、88, 101, 105, 109）。

会計を利用者の観点から情報機能に対応させるために、蓋然的に発生する全ての損失は記録しなければならない。

「期間区分の原則」の法律との互換性

発生主義原則は、商法第252条1項5号に法典化されている。決算日に利益が実現している

場合に限り、利益を認識しなければならない。それゆえ、決算日に実現可能利益の記録は、原則として除外される。発生主義原則の例外（商法第52条2項）として、例えば長期請負工事と関連する部分利益の実現）が認められている。さらに、欧州共同体2001/65/E Gの公正価値指令（Fair value-Richtlinie）の転換により、今後、商法により少なくとも連結決算書について、実現可能利益の計上選択権または計上義務が成立する。概念フレームワーク草案の規定は、法律と一致する。ただし、この場合、法律が今後、時価評価と当初の取得原価の超過額または当初の償還金額の減少額を容認することを前提とする（参照、88, 101, 105, 109）。

決算日まで生じた予測可能リスクと損失は、それが決算日と決算書作成日のあいだで初めて判明した場合でも認識しなければならない（商法第252条1項4号）。これは、概念フレームワーク草案の規定と一致していない。概念フレームワーク草案と一致させるために、商法第252条1項4号は、リスクと損失は予測可能であるのみならず、蓋然的に生じることを規定すべきである。

実現原則

40. 将来の経済的便益の増加が蓋然的かつ確実に測定される場合に、利益は記録されなければならない。利益は、決算日に実現または実現可能でなければならない。利益は、引渡時点または給付時点で実現したと看做される。根拠になる引渡または給付が契約上の購入者に対して常時なされ、それにともない資産が常時、代金収入または代金請求権と交換される場合に、利益は、決算日に実現可能である。
41. 収益に直接関連する費用は、収益を受取る報告期間に記録しなければならない。ただし、資産についての計上基準が優先する。

損失見越原則

42. 将来の経済的便益の減少が蓋然的かつ確実に測定される場合に、損失は、記録されなければならない。損失の実現は、重要ではない。

会計の構成要素

決算書

決算書の構成要素

43. 完全な決算書は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、セグメント報告書、資本変動計算書および附属説明書である。これらの構成要素は、法律およびドイツ会計基準の意味における財産、財務および収益状況の表示に使用される。
44. 以下の情報は、決算書の明瞭かつ理解可能な決算書の表示を保証するために、必要な限り反復して提供されなければならない。
 - * 報告企業の名称と企業の法律形態
 - * 決算書の種類（年度決算書、連結決算書、中間決算書または中間連結決算書）
 - * 決算書作成の根拠になる会計規範（商法およびドイツ会計基準）
 - * 決算日と報告期間

* 報告通貨と通貨単位

「年度決算書の構成要素」の草案理由

4条以降で確定された適用領域と一致する場合、キャッシュ・フロー計算書、セグメント報告書および資本変動計算書の作成義務は、資本市場指向の企業にも連結決算書にも限定されていない。商法第297条1項2文との一致により、これらの会計文書は、附属説明書の構成要素ではない。

キャッシュ・フロー計算書の作成の諸規定は、ドイツ会計基準2号、2-10号、2-20号にふくまれている。セグメント報告書は、ドイツ会計基準3号、3-10号、3-20号と一致のうえ作成しなければならない。ドイツ会計基準7号は、自己資本の推移と連結集団の総業績の表示を規定している。

貸借対照表

45. 貸借対照表は、——附属の附属説明書の記載と共に——資産、財務状況の部分ならびにその変動について情報を提供する。

損益計算書

46. 損益計算書は、——附属の附属説明書と共に——収益状況ならびにその変動について情報を提供する。

キャッシュ・フロー計算書

47. キャッシュ・フロー計算書は、収支の流れを表示することにより財務状況ならびにその変動の判断に使用される。

セグメント報告書

48. セグメント報告書は、企業または連結集団の重要な部分領域の情報に使用される。セグメント報告書は、企業または連結集団に関連する資料の分割により、財産状況、財務状況および収益状況の洞察と、企業または連結集団の個別の部分領域のチャンスとリスクの判断を可能にする。

資本変動計算書

49. 資本変動計算書は、——附属の附属説明書と共に——資本の変動と損益に作用しない資本の変動要因について情報を提供する。

附属説明書

50. 附属説明書は、決算書の構成要素において伝達された情報を説明し補完し免除しなければならない。決算書の構成要素に直接関連しない個別事項または表示選択権の行使により決算書の構成要素に記録されなかったために附属説明書に記載すべき決算書の構成要素の個別項目について記載義務を有する事項は、附属説明書に記載しなければならない。

51. 決算書の構成要素の諸項目を解説する附属説明書は、説明機能を有する。例えば、附属説明書において、評価方法を記載し、過去の報告期間に対する評価方法変更の財産、財務および収益状況におよぼす影響を区分して表示しなければならない。

52. 附属説明書は、決算書の構成要素に直接関連しない情報について補完機能を有する。例えば、従業員構成に関する記載は、補完的機能を有する。
53. しかし、附属説明書には、一般的な修正機能は与えられていない。決算書の構成要素における不適切または不完全な表示は、附属説明書の記載により是正することができない。
54. 情報が決算書の構成要素ではなく、附属説明書に記載される場合には、附属説明書に免責機能が与えられる。附属説明書における表示選択権の行使により、決算書の構成要素の明確な形式的な形態により、決算書の表明能力が高められる（明瞭性の原則）。
55. 附属説明書の記載の範囲は、法律、ドイツ会計基準および概念フレームワークの規定により決定される。
56. 決算書は法律とドイツ会計基準と一致したうえ作成されたことを附属説明書に記載しなければならない。
57. 決算書は、それが法律とドイツ会計基準の全ての要件を満たさない限り、法律とドイツ会計基準に一致していると記述してはならない。
58. 施行時点前のドイツ会計基準の適用は、ドイツ会計基準が早期の任意適用を明文をもって認めている場合に限り容認される。ドイツ会計基準が施行時点前に認められた方法で任意に適用される場合、この事情は、附属説明書に記載しなければならない。

「附属説明書」の草案理由

国際会計基準は、当初、決算書が「重要な各要件に一致」として表明したことで威信を失った。国際会計基準の重要な計上規定と評価規定ならびに記載規定は、度外視されていたからである。ドイツ会計基準の権威と受入を保証するために、ドイツ会計基準の全ての要件を満たす場合に限り、決算書は、ドイツ会計基準に合致しているといえることができる。

施行前のドイツ会計基準の任意適用の容認についての規定は、特に、決算書の比較可能性を保証する。

状況報告書

59. 状況報告書は、決算書の情報を強化し、決算書の情報を期間的かつ事象的に補足する。状況報告書には 中立的報告の原則を遵守して、報告期間終了後の特別な重要性を有する事象および予測される企業の展開について報告しなければならない。状況報告書は、特に、法律とドイツ会計基準の意味する将来の事業展開のリスクについて情報を提供する。これにふくまれるのは、特に、企業の存続を危うくするリスクと財産状況、財務状況および収益状況に重大な影響をおよぼすリスクである。
60. 以下の情報は、状況報告書の明瞭かつ理解可能な表示を保証するために、必要な限り頻繁に反復して提供しなければならない。

* 報告企業の名称と法律形態

* 決算書の種類（年度決算書または連結決算書）

* 営業年度

*** 報告通貨と通貨単位**

「状況報告書」の草案理由

リスク報告の原則は、ドイツ会計基準5号、5-10号、5-20号に規定されている。

会計の構成要素の確認

61. 会計の構成要素は、明確に名称を表現しなければならない。決算書と状況報告書が共同で作成されるときは、これらは明確に分離しなければならない。法律またはドイツ会計基準に従って決算書で表示すべき情報は、状況報告書に移転してはならない。その逆も当てはまる。

決算書と状況報告書が他の情報と共に公開されるときは、この情報と明確に区別しなければならない。

「会計の構成要素の確認」の草案理由

商法規定とドイツ会計基準は、決算書と状況報告書にのみ適用されるが、企業が自らの文書で公表する他の情報には適用されない。利用者は、法律とドイツ会計基準を遵守したうえで作成し、決算監査人により監査される情報と他の情報とを区別しなければならない。その他の情報は、会計の目標の意味する意思決定目的適合的ではない（参照、9以降）。

決算書における計上、記録および説明

原則

62. 以下の条件が与えられる限り、項目は、貸借対照表に計上されるか、損益計算書に記載しなければならない。

* 項目が定義上、資産、負債、収益または費用にふくまれ、確認可能かつ区分可能である（参照、66、70、75、78）

* 項目に関連する将来の便益が蓋然的に企業に流入または流出する（参照、69、72、76、79）

* 項目の取得原価または製造原価もしくは価値は、確実に決定しなければならない（参照、69、72、76、79）

63. 項目が資産、負債、収益または費用の定義にふくまれるが計上基準の一つを満たさないときは、項目の知識が資産、財務および収益状況の判断のために意思決定目的適合的である場合に、項目の非計上について附属説明書において報告しなければならない。

64. 将来予測される便益の流入または流出は、それが50%以上の確率で生じる場合に蓋然性が高い。

「将来の経済的便益の蓋然性」の法律との互換性

文献上の支配的な見解によれば、商法による引当金は、引当金を使用する蓋然性が明らかに50%より下方にある場合に計上能力がある。しかし、法律には、明文規定がふくまれていない。この点において、蓋然性の要件を具体化した概念フレームワーク草案の規定と対立していない。

「将来の経済的便益の蓋然性」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

IASBフレームワーク（パラグラフ85）とFASB（概念ステートメント6号パラグラフ35）

により、ある項目と関連する経済的便益の流入または流出の「可能性が高いprobable」場合に、当該項目は、計上または記録しなければならない。これに対して、概念フレームワーク草案は、経済的便益の収支の確率は50%以上でなければならないと規定している。ただし、例えばIAS37号パラグラフ23では、「可能性が高いprobable」は「発生しない可能性より発生する可能性が高いmore likely than not」として具体化されており、この点において、IASは、引当金の計上に関してドイツ概念フレームワーク草案の計上基準に一致している。

65. 決算書の作成に際し、しばしば見積もりを行わなければならない。価値測定の信頼性は、見積もりが十分に確実である限り、見積もりにより損なわれない。しかし、十分に確実な見積もりが可能でない場合には、項目は、貸借対照表または損益計算書に記載してはならない。十分に確実な見積もりが一部の金額についてのみ可能であるときは、項目は、この一部の金額で貸借対照表または損益計算書に記載しなければならない。

「評価の信頼性」の草案理由

通常、取得原価／製造原価またはその他の価額は、確実に測定しなければならない。例外的事例の場合、特に、不確実債務と関連して、信頼できる評価は、不可能である（例：米国における訴訟の不確実な結末）。

「評価の信頼性」の法律との互換性

実務に適用する場合の計上基準としての評価の信頼性について、商法のなかに、概念フレームワーク草案に比べて不十分な要件が見られる。しかし、法律には、明文規定がない。この点において、信頼性の要件を具体化した概念フレームワーク草案の規定と対立点はない。

「評価の信頼性」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

評価の信頼性の要件は、IASB（概念フレームワーク・パラグラフ86以降）とFASB概念フレームワーク（概念ステートメント5号パラグラフ63、概念ステートメント5号パラグラフ5以降）により、ドイツの概念フレームワーク草案の見解に一致している。

貸借対照表項目の計上

資産

定義

66. 資産とは、過去の事象にもとづいて企業の支配権に属する資源である。企業における資産の使用の結果または外部の利用可能性により、将来の経済的便益の流入が期待される。将来の経済的便益（künftiger wirtschaftlicher Nutzen）とは、現金または現金同等物の増加または維持に直接的または間接的に貢献する能力をいう。
67. 資産が有形であるか無形であるかは、資産の存在に絶対的なことではない。有償取得は重要ではない。
68. 資産の法的所有権は絶対的ではない。決定的なことは、資産に内在する経済的便益に対する支配権である。

「資産の定義と計上」の草案理由

資産の定義は、経済的な原則に従う。計上は、企業への資産の投入または外部での使用可能性により、また、将来の経済的便益の流入の蓋然性が高いかどうかに影響される。この点に限り、借方資産項目の有形または無形は、問題ではない。資産取得の有償性も重要ではない。

資産の法的所有権は、問題にならない。決定的なのは、資産に内在する経済的便益に対する処分権の行使である（経済的観察法を淵源とする）。

計上選択権は存在しない。計上基準が満たされる場合に、借方計上義務がある。これは完全性の原則から生じる。（参照、23）。

会計の情報機能は、可能性の高い経済的便益の流入と関連する借方項目が計上される場合に限り考慮される。

「資産の定義と計上」の法律との互換性

概念フレームワーク草案で追求した計上と対照的に、商法規定の借方計上は、借方項目が財産対象物、見越繰延項目または貸借対照表計上補助項目としての能力を有するかどうかを基準にしている。この点において、商法では、法的観察法が追求されている。

商法は、特定の借方項目について借方計上禁止（例えば無償取得の無形固定資産について；商法第248条2項）を定めている。概念フレームワーク草案で作成した原則によれば、借方計上義務は商法に対立している。商法は、特定の借方項目について計上選択権を定めている。概念フレームワーク草案の原則によれば、その借方計上義務または借方計上禁止が商法に対立する。草案と法律は、この点において一致していない。

「資産の定義と計上」の国際財務報告基準および米国GAAPとの比較

概念フレームワーク草案の限定基準と計上基準は、IASBフレームワーク（パラグラフ53以降、パラグラフ89以下）とFASB概念ステートメント（5号パラグラフ63、6号パラグラフ25以降）に一致している。IFRSとGAAPともに計上選択権はない。計上の前提条件を満たす限り、強制的に資産に計上しなければならない。

計上基準

69. 将来の経済的便益の流入の蓋然性が高く、資産の取得原価または製造原価もしくは価値が取得時と取得以降の決算日に信頼性をもって決定される場合に、資産は、貸借対照表に計上しなければならない。

「取得時における資産の取得原価、製造原価および価値」の草案理由

取得時の資産の価値は、取得原価または製造原価に一致する。しかし、これらの各種の価値の差別は必要である。というのは、これらの同一性は、例えば贈与の場合とは異なり、存在しないからである。