

«Notes»

Merkmale des japanischen Rechnungswesens

— Triangle-System und dessen Richtung —

Kiyoshi Nakata

(Received on May 10, 2000)

1. Einleitung

Vor dem Hintergrund zunehmender wirtschaftlicher Globalisierung und der damit verbundenen Erweiterung des Kapitalmarkts fanden die International Accounting Standards ihr vorläufiges Ende im Dezember 1998. Welche Einflüsse haben sie auf das japanische Rechnungswesen? Im vorliegenden Aufsatz wird die Situation des japanischen Rechnungswesens, das durch das sog. Triangle-System gekennzeichnet ist, untersucht, und dessen mögliche zukünftige Entwicklungsrichtung unter Einfluß der IAS dargestellt.

2. Das Triangle-System

(1) Bedeutung

In Japan gelten für das Rechnungswesen drei Gesetzesbücher: Handelsgesetz, Wertpapierhandelsgesetz und Körperschaftsteuergesetz. Diese drei Rechnungslegungen stehen in Wechselwirkung miteinander, wie in Abb. 1 dargestellt. Die Beziehung der drei Gesetzesbücher heißt Triangle-System.

Japanische Aktiengesellschaften müssen im Extremfall drei verschiedene Abschlüsse nach den unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften aufstellen.

Der Verfasser spricht für sprachliche Verbesserung Herrn Prof. Dr. Otto H. Jacobs an der Universität Mannheim, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Treuhandwesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (II), seinen herzlichsten Dank aus.

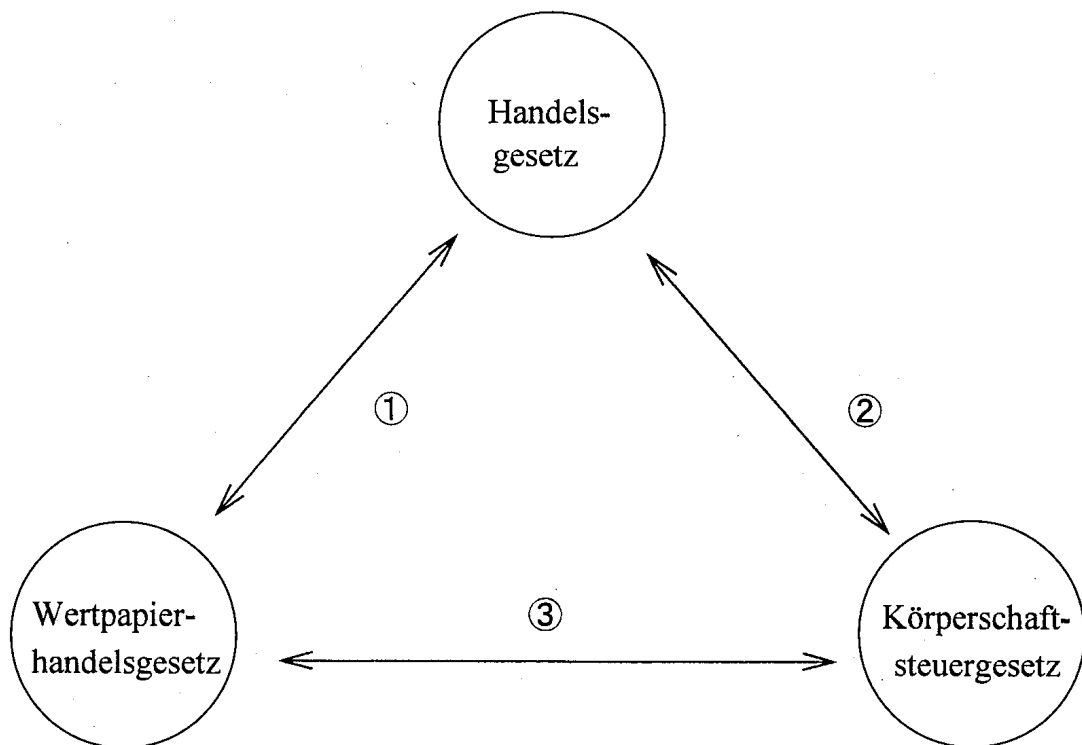


Abb. 1 Triangle-System

Im Folgenden wird jedes Rechnungswesen dargestellt, und das Triangle-System ausführlich untersucht.

(2) Handelsrechtliches Rechnungswesen

Das Handelsgesetz wurde im Jahre 1899 zwecks Gläubigerschutzes festgelegt, auf seinen Wortlaut nahm das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch (1861) Einfluß. Nach dem ursprünglichen japanischen Handelsgesetz stand das Inventar im Mittelpunkt, und das Vermögen wurde mit dem Wert, der unter dem Zeitwert liegt, angesetzt. Alle Kaufleute, seien es Einzelkaufleute, seien es Aktiengesellschaften, sind zur Befolgung des Handelsgesetzes verpflichtet. Das Handelsgesetz ist untergliedert in allgemeine Vorschriften, die für alle Kaufleute gelten, und Vorschriften, die nur auf Aktiengesellschaften Anwendung finden. Im Jahre 1962 wurde das japanische Handelsgesetz unter Einfluß des Wertpapierhandelsgesetzes, dessen Rechnungslegungszweck darin besteht, eine

periodengerechte Erfolgsrechnung aufzustellen, in weitem Ausmaß revidiert, um den Aktionär zu schützen. Seitdem verfolgt es zwei Zwecke, einerseits den Gläubigerschutz und andererseits den Aktionärsschutz. Im Zuge dieser Revision wurden das Anschaffungswertprinzip, die Erweiterung des Umfangs von transitorischen Aktiva (deffered assets), die Erlaubnis der Bildung von Rückstellungen usw. in das Handelsgesetz eingeführt.

Im Jahre 1963 wurde ein Erlaß des Justizministeriums herausgegeben, um die Form der Rechnungslegung festzusetzen¹⁾. Das Handelsgesetz selbst schreibt nur deren Inhalt vor. Bei der Änderung des Handelsgesetzes im Jahre 1974 lautete der Artikel 32 Absatz 2: "Bei Auslegung der Vorschriften zur Aufstellung der Handelsbücher sind die gerechten Rechnungslegungsbräuche zu berücksichtigen." Da unter "gerechten Rechnungslegungsbräuchen" die vom Finanzminister festgesetzten verschiedenen Rechnungslegungsgrundsätze und -standards (GAAP) zu verstehen sind²⁾, wurde das handelsrechtliche Rechnungswesen mit dem Rechnungswesen nach Wertpapierhandelsgesetz in Zusammenhang gebracht (s. Abb. 1 ①).

Zur Aufstellung der Rechnungslegung sind die Aktiengesellschaften handelsrechtlich verpflichtet. Sie besteht aus folgenden Elementen:

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Geschäftsbericht

1) Dieser Erlaß heißt "Regulation concerning Balance Sheet, Profit and Loss Statement, business report and annexed specifications of the public limited company" (vgl. Otto, J. P., Neue Rechnungslegungsvorschriften in Japan, Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 53 Heft 4, Februar 2000, S. 179).

2) Zu den gerechten Rechnungslegungsbräuchen (GAAP) gehören auch andere verschiedene Standards, die einflußreiche autoritative Unterstützung gewinnen, z. B. die Interpretationen vom Japanischen Wirtschaftsprüferinstitut. vgl. Takeda, Ryuji, Neueste Bilanzlehre (5. Aufl.), Tokyo, 1996, S. 33–36 (japanisch).

- Vorlage betr. Gewinn- od. Verlustverwendung
- Anhänge

Das japanische Handelsgesetz fordert keine Konzernrechnungslegung. Die Abschlußprüfung regeln das Handelsgesetzbuch und das Handelsrechtliche Ausnahmegesetz zur aktiengesellschaftlichen Prüfung. Das Ausnahmegesetz staffelt die Aktiengesellschaften nach Größenordnung von Grundkapital und Schuld (s. Abb. 2):

	Grundkapitalsumme YEN	Schuldsumme YEN
große Aktiengesellschaften	≥ 500 Mio.	≥ 20 Mrd.
mittelgroße Aktiengesellschaften	> 100 Mio. < 500 Mio.	< 20 Mrd.
kleine Aktiengesellschaften	≤ 100 Mio.	

Abb. 2 Handelsrechtliche Größenklassen der Aktiengesellschaften

Für die Zuordnung zu den großen Aktiengesellschaften muß nur eines der zwei Kriterien erfüllt sein. Bei den übrigen Aktiengesellschaften müssen beide Kriterien vorliegen. Die Rechnungslegung (mit Ausnahme der Anhänge) der großen Aktiengesellschaften ist durch einen Abschlußprüfer (Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) zu prüfen (Außenprüfung). Bei allen Aktiengesellschaften ist zudem die Prüfung durch den Aufsichtsrat gefordert (Innenrevision).

Die handelsrechtliche Offenlegung ist abhängig von ihrer Durchführungsweise in drei Formen eingeteilt: unmittelbare Offenlegung, mittelbare Offenlegung und Bekanntmachung³⁾.

3) Vgl. Ito, Kunio, Einführung in die moderne Rechnungslegung (2. Aufl.), Tokyo, 1998, S. 128–132 (japanisch).

(a) unmittelbare Offenlegung

Bei dieser Publikationsform wird der Abschluß (ohne Anhang, mit dem Bericht eines Aufsichtsrates und dem Bericht eines Abschlußprüfers bei großen Aktiengesellschaften; mit dem Bericht eines Aufsichtsrates bei mittelgroßen und kleinen Aktiengesellschaften) mit der Mitteilung der Hauptversammlungseinberufung an die Aktionäre geschickt. (Die Hauptversammlung muß innerhalb von drei Monaten, vom letzten Tag des vergangenen Rechnungsjahres an gerechnet, abgehalten werden.)

(b) mittelbare Offenlegung

Der Abschluß oder eine Abschrift wird im Hauptgeschäft und in den Zweiggeschäften aufbewahrt, damit die Aktionäre und die Gläubiger ihn durchlesen können (s. Abb. 3).

Ort	große Aktiengesellschaft		mittelgroße Aktiengesellschaft		kleine Aktiengesellschaft
	Hauptgeschäft	Zweiggeschäft	Hauptgeschäft	Zweiggeschäft	Hauptgeschäft
Aufbewahrungsfrist	5 Jahre	3 Jahre	5 Jahre	3 Jahre	5 Jahre
aufzubewahrende Unterlagen	<ul style="list-style-type: none"> • Abschluß • Bericht des Aufsichtsrates • Bericht der Abschlußprüfer 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschrift der links genannten Unterlagen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschluß • Bericht des Aufsichtsrates 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschrift der links genannten Unterlagen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abschluß • Bericht des Aufsichtsrates

Abb. 3 Aufbewahrung des Jahresabschlusses

(c) Bekanntmachung

Bei großen Aktiengesellschaften müssen die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung oder ihre Zusammenfassungen im Amtsblatt und/oder in den Tageszeitungen bekanntgemacht werden. Die übrigen Aktiengesellschaften brauchen nur die Bilanz oder ihre Zusammenfassung zu veröffentlichen.

(3) Rechnungswesen nach dem Wertpapierhandelsgesetz

Nach dem zweiten Weltkrieg wurde im Jahre 1948 das Wertpapierhandelsgesetz — stark beeinflusst vom amerikanischen Securities Act (1933) und dem Securities Exchange Act (1934) — ebenfalls mit Zielsetzung des Investorschutzes kodifiziert. Der Artikel 193 des Wertpapierhandelsgesetzes lautet: “Die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, sowie die sonstigen Dokumente die Finanzrechnung betreffend, die gemäß der Vorschriften dieses Gesetzes vorgelegt werden, müssen laut Erlaß des Finanzministeriums nach Terminologien, Formen und Aufstellungsarten, die der Finanzminister aufgrund der allgemein als gerecht und gültig angesehenen Sache bestimmt, aufgestellt werden.” Mit Bezug auf diese Vorschrift wurde im nächsten Jahr (1949) ein “Unternehmensrechnungslegungsgrundsatz” (Corporate Accounting Principle) als allgemein als gerecht und gültig anzusehender Rechnungslegungsstandard von der “Ratsversammlung für die Finanzielle Rechnungslegung” (Business Accounting Deliberation Council; ein Gremium, das dem Finanzministerium untersteht⁴⁾⁵⁾ festgesetzt. Im Jahre 1950 wurde auch der Erlaß des Finanzministeriums herausgegeben⁶⁾. Das “Unternehmensrechnungslegungsgrundsatz” bestimmt den Inhalt der Rechnungslegung, und der Erlaß deren Form. Hinzu kommt, daß sich das Japanische Wirtschaftsprüferinstitut mit der Interpretation von verschiedenen bestehenden Rechnungslegungsstandards

4) Die “Nihon Keizai Shimbun” (Japanische Wirtschaftliche Zeitung) vom 28. März 2000 teilt mit, daß das Japanische Wirtschaftsprüferinstitut und die Föderation der Wirtschaftsorganisationen (Federation of Economic Organizations) den Plan haben, eine private Organisation, die Rechnungslegungsgrundsätze und -standards aufstellt, innerhalb dieses Jahres zu errichten, und das Finanzministerium im allgemeinen dieses anerkennt.

5) Otto, J. P., a.a.O., S. 180.

6) Dieser Erlaß heißt “Regulation concerning terminology, forms and method of preparation of financial statements etc.” (vgl. Otto, J. P., a.a.O., S. 179).

beschäftigt.

Das Wertpapierhandelsgesetz verlangt eine Offenlegung des Abschlusses, um den Investor zu schützen. Es gibt zwei Arten der Offenlegung⁷⁾.

(a) Offenlegung in der Zeit der Ausgabe

Wenn Aktiengesellschaften die neue Wertpapiere emittieren oder die bereits emittierte Wertpapiere einem Publikum zum Verkauf anbieten, falls der Emissionskurs oder der Verkaufspreis 100 Millionen Yen und mehr beträgt, müssen sie dem Finanzminister eine Registrierungsantrag vorlegen.

(b) periodische Offenlegung

Diese Vorschrift findet auf die Aktiengesellschaften, deren Wertpapiere im Effektenmarkt umlaufen, Anwendung. Von folgenden Aktiengesellschaften wird verlangt, fortlaufend dem Finanzminister den jährlichen Wertpapierebericht, den halbjährlichen Bericht, und gegebenenfalls den vorläufigen Bericht vorzulegen (im jährlichen Wertpapierebericht und dem halbjährlichen Bericht ist der Abschluß enthalten):

- das Unternehmen, das an der Börse notiert ist
- das Unternehmen, dessen Wertpapiere im Freiverkehr gehandelt werden
- das Unternehmen, das einen Registrierungsantrag vorlegte
- das Unternehmen mit einem Grundkapital von 500 Millionen Yen oder mehr, das mehr als 500 Aktionäre am jeden Abschlußstichtag der fünf vergangenen Rechnungsjahre hatte

Der jährliche Wertpapierebericht muß Informationen über die Geschäftslage, die finanzielle Lage usw. geben, und bei dem Finanzminister innerhalb von drei Monaten nach dem Stichtag des vergangenen Rechnungsjahres eingereicht werden. Die Rechnungslegungseinheit, die die finanzielle Lage darstellt, wird "Abschluß" (financial statements) genannt. Früher bestand dieser Abschluß aus

7) Japan Securities Research Institute, Securities Market in Japan 1998, Tokyo, 1998, pp. 214-217.

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Rechnung betr. Gewinn- od. Verlustverwendung und ihren Anhängen. In der Abteilung "Konzernlage" des jährlichen Berichts wurde ein Konzernabschluß (consolidated financial statements) veröffentlicht. Die Bestandteile des Konzernabschlusses waren Konzernbilanz, Konzern-GuV-Rechnung, Konzernrechnung des thesaurierten Gewinns. In dem halbjährlichen Bericht war der Zwischenabschluß, der aus Zwischenbilanz und Zwischen-GuV-Rechnung bestand, enthalten.

Von Geschäftsjahren an, die am oder nach dem 1. 4. 1999 begannen, änderte sich die wertpapierhandelsrechtliche Rechnungslegung. (Bilanzstichtag der meisten japanischen Aktiengesellschaften ist jedoch der 31. März jedes Jahres. Deshalb kam diese neue Vorschrift erst im März 2000 zur Anwendung.) In der Abteilung "Finanzielle Lage" des jährlichen Wertpapiereberichts wird zuerst der Konzernabschluß, und dann der Abschluß (Einzelabschluß) beschrieben.

Der Konzernabschluß besteht aus folgenden Elementen:

- Konzernbilanz
- Konzern-GuV-Rechnung
- Konzernrechnung des thesaurierten Gewinns
- Konzern-Cash-Flow-Rechnung
- Konzernanhänge (d. h. Verzeichnis der Industrieanleihen; Verzeichnis der Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten)

Zur Erläuterung sind für den Abschluß folgende Posten gefordert: Eventualverbindlichkeit; Vermögen, das als Pfand dient; Leasing; Segmentinformationen; Tageswert der Wertpapiere; Lage der Derivate; Geschäfte mit der nahestehenden Partei; Nettovermögen je Aktie; Ergebnis je Aktie; Ereignisse nach dem Bilanzstichtag; sonstige Angaben.

Der Abschluß (Einzelabschluß) setzt sich aus folgenden Bestandteilen:

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung

- Rechnung betr. Gewinn- od. Verlustverwendung
- Anhänge (d. h. Verzeichnis der Wertpapiere; Verzeichnis der immateriellen Vermögensgegenstände; Verzeichnis des Kapitals; Verzeichnis der Rückstellungen)

Auch im halbjährlichen Bericht wird zunächst der Zwischenkonzernabschluß, der aus Zwischenkonzernbilanz, Zwischenkonzern-GuV-Rechnung, Zwischenkonzernrechnung des thesaurierten Gewinns und Zwischenkonzern-Cash-Flow-Rechnung besteht, beschrieben. Der Zwischenabschluß (Zwischeneinzelabschluß) — d. h. Zwischenbilanz und Zwischen-GuV-Rechnung — folgt auf den Zwischenkonzernabschluß.

Heutzutage gibt es außer dem "Unternehmensrechnungslegungsgrundsatz" mehrere Rechnungslegungsgrundsätze und -standards (GAAP). Dazu gehören zum Beispiel die folgenden:

- Kostenrechnungsstandard (1962)
- Konzernabschlußgrundsatz (1975, revidiert 1997)
- Standard für die Erstellung des Zwischenabschlusses (1977)
- Rechnungslegungsstandard für die in fremder Währung vorgenommenen Geschäftsvorfälle (1979, revidiert 1995, 1999)
- Standard für die Offenlegung der Segmentinformation (1988)
- Rechnungslegungsstandard für das Termingeschäft und Optionsgeschäft (1990)
- Rechnungslegungsstandard für das Leasing (1993)
- Standard für die Erstellung des Zwischenkonzernabschlusses und Zwischenabschlusses (1998)
- Standard für die Erstellung der Konzern-Cash-Flow-Rechnung und Zwischenkonzern-Cash-Flow-Rechnung (1998)
- Rechnungslegungsstandard für die Forschungs- und Entwicklungskosten usw. (1998)

Papers of the Research Society of Commerce and Economics, Vol. XXXXI No. 1

- Rechnungslegungsstandard für die latente Steuerabgrenzung (1998)
- Rechnungslegungsstandard für die Versorgung von Pensionären (1998)
- Rechnungslegungsstandard für das Finanzinstrumentarium (1999)

Z. Zt. wird in der Ratsversammlung für die Finanzielle Rechnungslegung die Abwertung des Sachanlagevermögens diskutiert.

(4) Körperschaftsteuerrechtliches Rechnungswesen

Im Jahre 1890 wurde begonnen, das Einkommen der juristischen Person zu besteuern. Damals wurde das Einkommen der juristischen Person im Rahmen des Einkommensteuergesetzes als "Einkommen der ersten Art" besteuert. Im Jahre 1940 wurde das Körperschaftsteuergesetz kodifiziert, seitdem wird die "Einkommensteuer der ersten Art" Körperschaftsteuer genannt. Mit der Änderung des Körperschaftsteuergesetzes im Jahre 1947 schrieb der Artikel 18 folgendes vor: Die steuerpflichtige juristische Person solle der Regierung innerhalb von zwei Monaten nach jedem Geschäftsjahresende aufgrund des festgestellten Rechnungsabschlusses ein Steuerformular, in dem die Steuerbemessungsgrundlage, d. h. der Einkommensbetrag des betreffenden Geschäftsjahres, sowie der Körperschaftsteuerbetrag für diesen Einkommensbetrag aufgeführt sind, vorlegen. Hiermit stellt der festgestellte Rechnungsabschluß grundsätzlich die in der Hauptversammlung akzeptierte handelsrechtliche Rechnungslegung dar. Deshalb hat dieser Wortlaut die gleiche Bedeutung wie der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der BRD. Damit ist das körperschaftsteuerrechtliche Rechnungswesen mit dem handelsrechtlichen Rechnungswesen verbunden (s. Abb. 1 ②).

Der gesamte Text dieses Körperschaftsteuergesetzes wurde im Jahre 1965 revidiert. Seitdem legt der Artikel 74 Absatz 1 den obigen Maßgeblichkeitsgrundsatz fest. Er lautet: Eine inländische Körperschaft (ausschließlich einer juristischen Person im Liquidationsverfahren) solle eine Steuererklärung, die die

folgenden Angaben aufgrund des festgesetzten Rechnungsabschlusses beinhalte, dem Finanzamtsvorsteher innerhalb von zwei Monaten nach Beginn des neuen Geschäftsjahres einreichen.

Außerdem wurde im Jahre 1967 in der Vorschrift des Artikels 22 Absatz 4 des Körperschaftsteuergesetzes festgestellt, daß der Einkommensbetrag nach Maßgabe der allgemein als gerecht und angemessen angesehenen Rechnungslegungsmaßnahmennormen (GAAP) berechnet werden muß. Das körperschaftsteuerrechtliche Rechnungswesen trat daher mit dem wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesen in Verbindung (s. Abb. 1 ③).

Dies wird noch ausführlicher dargestellt. Steuerrechtlich wird das Einkommen wie in Abb. 4 beschrieben ermittelt. Laut Abb. 4 werden der steuerliche Ertrag und Aufwand ermittelt, indem der handelsrechtliche Ertrag und Aufwand korrigiert werden. Dann ergibt sich das Einkommen dadurch, daß man den steuerlichen Aufwand vom steuerlichen Ertrag abzieht⁸⁾.

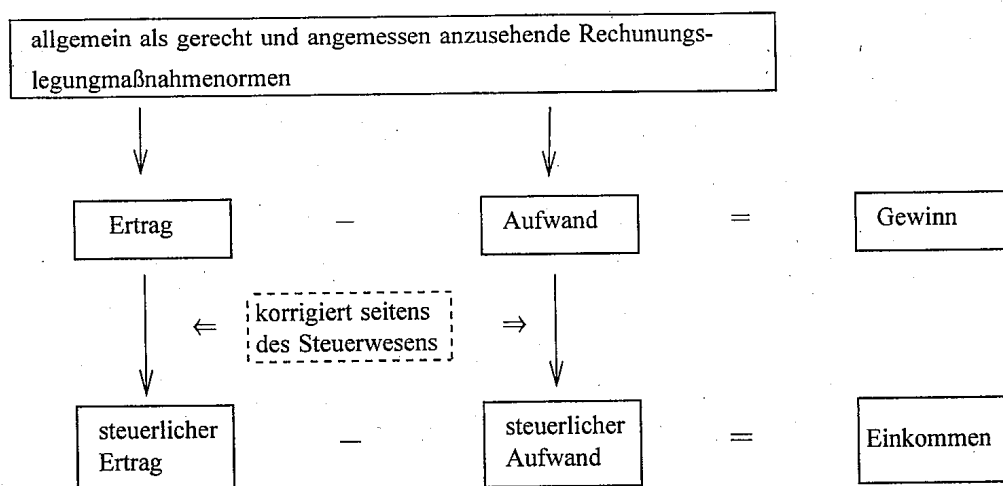


Abb. 4 Einkommensermittlungsweise im Körperschaftsteuergesetz

In der Praxis aber ermittelt man das Einkommen gemäß Abb. 5. Demnach wird das Einkommen durch die Korrektur des handelsrechtlichen Gewinns

8) Nakamura, Toshio, Körperschaftsteuerliche Ermittlung des zu steuernden Einkommens (2. Aufl.), Tokyo, S. 24-30 (japanisch).

berechnet.

handelsrechtliche GuV-Rechnung
(sehr vereinfacht)

Ertrag
— Aufwand
—————
Gewinn

Steuerformular
(beigefügte Tabelle, Nr.4)

Gewinn (handelsrechtlich)	
Addition	Posten, die nicht handelsrechtlicher Ertrag aber steuerrechtlicher Ertrag sind
	Posten, die handelsrechtlicher Aufwand aber nicht steuerrechtlicher Aufwand sind
Subtraktion	Posten, die nicht handelsrechtlicher Aufwand aber steuerrechtlicher Aufwand sind
	Posten, die handelsrechtlicher Ertrag aber nicht steuerrechtlicher Ertrag sind
Einkommen	

Abb. 5 Einkommensermittlungsweise in der Praxis

Die Abhängigkeit der steuerlichen Einkommensermittlung von der handelsrechtlichen Rechnungslegung verursacht dasselbe Problem wie in der BRD: Die umgekehrte Maßgeblichkeit. Bestimmte Steuererleichterungen sind nur unter der Bedingung erreichbar, daß in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ebenso wie in der Einkommensrechnung verfahren wird⁹⁾. D. h. der Ansatz mehrerer steuerlicher Aufwendungen ist nur dann erlaubt, wenn sie schon in der handelsrechtlichen GuV-Rechnung als Aufwand zum Ansatz gekommen sind.

Übrigens gibt es in Japan z. Zt. kein konsolidiertes Steuersystem. Aber es wird gerade über dessen Einführung im Ausschuß für Steuersystemangelegenheiten (ein beratendes Organ für den Ministerpräsidenten) diskutiert.

9) Otto, J. P., a.a.O., S. 179.

(5) Vergleich mit dem Rechnungswesen in den USA und der BRD

In Japan stehen seit dem Jahre 1965 das Rechnungswesen nach Handelsgesetz, Wertpapierhandelsgesetz und Körperschaftsteuergesetz eng miteinander in Verbindung. Dies stellt ein charakteristisches Merkmal im Vergleich mit anderen Ländern, zum Beispiel den USA, der BRD dar.

In den USA spielen das Rechnungswesen nach Wertpapierhandelsgesetz und das nach IRC (Internal Revenue Code; Steuergesetz) eine große Rolle. Die amerikanischen börsennotierten Gesellschaften müssen den Regelungen der Börsenaufsichtsbehörde (SEC) zufolge den Jahresbericht, der dem Aktionär zugeschickt wird, aufstellen. Dabei berechnet man das steuerliche Einkommen der Aktiengesellschaft unabhängig vom Gewinn im Abschluß. Das Rechnungswesen nach dem Wertpapierhandelsgesetz steht grundsätzlich in keinem Zusammenhang mit dem laut Einkommensteuergesetz (s. Abb. 6).

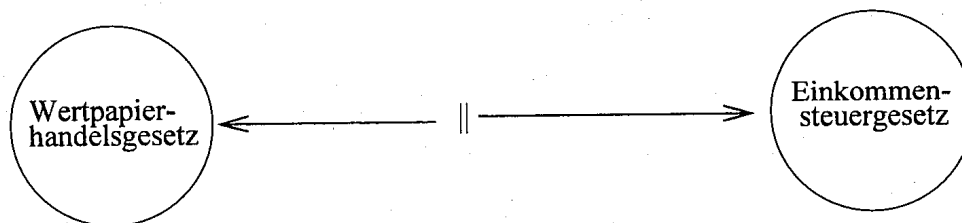


Abb. 6 Rechnungswesen in den USA

Aber in den 80er Jahren ist dieses Vorgehen sozial schwer in Frage gestellt worden, da es damals viele Unternehmen gab, die trotz des großen Gewinns keine Einkommensteuer bezahlten. Aus diesem Grund wurde das System der alternativen Mindestbesteuerung (alternative minimum tax) entwickelt¹⁰⁾. Nach diesem System weicht der handelsrechtliche Gewinn vom Einkommen nur geringfügig ab.

In der BRD müssen das handelsrechtliche und das steuerrechtliche

10) Posner, S. F., Solomon, L. D., 1998 Federal Tax Course, New York, 1997, pars. 2600–2614.

Rechnungswesen unterschieden werden. Beide Rechnungswesen sind durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz (und den umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz) miteinander verbunden (s. Abb. 7). Dieser Grundsatz wurde erstmals in der sächsischen Einkommensteuer 1874 eingeführt, um aus Vereinfachungsgründen zu vermeiden, daß Kaufleute für denselben Zeitraum die Gewinnrechnung einerseits und die Einkommenrechnung andererseits zweifach anfertigen müssen.

Die Offenlegung der Kapitalgesellschaft beinhaltet die Einreichung der gesetzlich geforderten Unterlagen beim Handelsregister sowie die Bekanntmachung im Bundesanzeiger. Bei den einzureichenden Unterlagen handelt es sich um Jahresabschluß, Lagebericht, Bericht des Aufsichtsrats, Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und Beschluß über seine Verwendung aus dem eingereichten Jahresabschluß. Bei der Offenlegung der geforderten Unterlagen werden gesetzlich Maßnahmen größenabhängiger Erleichterungen getroffen.

Den Aktionären direkt den Jahresabschluß usw. zu schicken ist gesetzlich nicht gefordert. Aber in der Praxis sind der Jahresabschluß, der Lagebericht und der Bericht des Aufsichtsrats usw. in einem Heft (Geschäftsbericht) zusammengefaßt und werden veröffentlicht¹¹⁾.

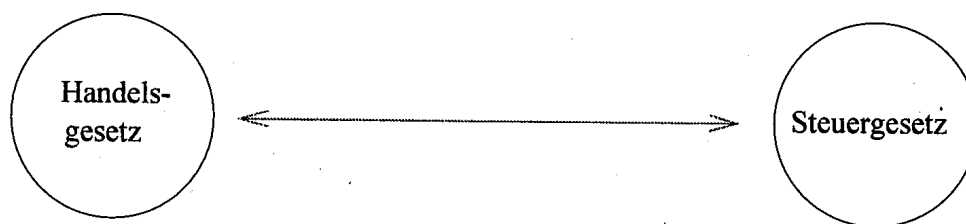


Abb. 7 Rechnungswesen in der BRD

Übrigens wird in der BRD z. Zt. darüber diskutiert, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch dann erhalten bleiben kann oder nicht, wenn die

11) Gunji, Ken, Die Theorie der Modernen Rechnungslegung, Tokyo, 1998, S. 154–156 (japanisch).

handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die internationalen Standards geöffnet werden¹²⁾.

Daraus folgt, daß das japanische Rechnungswesen, das vor dem 2. Weltkrieg ein an deutsches Recht angelehntes System und nach dem 2. Weltkrieg ein an amerikanisches Recht angelehntes System eingeführt hat, komplizierter ist.

3. Künftige Richtung des Triangle-Systems

(1) Änderung des wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesens unter Einfluß der IAS

Unter dem Einfluß der Internationalisierung des Kapitalmarkts und der ED (Öffentlicher Entwurf) Nr. 32 der IAS vollzog sich eine Änderung des wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesens in den letzten Jahren: die Entwicklung der Offenlegung. Seit dem Jahre 1986, in dem der Bericht "Zur Vollständigkeit der Finanzinformation im wertpapierhandelsrechtlichen Offenlegungswesen" von der "Ratsversammlung für die Finanzielle Rechnungslegung" publiziert wurde, wurde die Offenlegung im jährlichen Wertpapierebericht in den folgenden Punkten verstärkt.

1987: Bericht über die Kapitalflußlage

1991: Segmentinformation je nach den Geschäftsfeldern und den geographischen Segmenten

◇ : Angaben des Tageswertes der Wertpapiere (Termingeschäfte, Optionsgeschäfte, marktgängige Wertpapiere)

Diese werden im jährlichen Wertpapierebericht, der innerhalb von drei

12) Z. B. vgl. Oestreicher, A./Spengel, C./Eichhorn, K./Ramb, F., Gutachten für das Bundesministerium der Finanzen zum Thema "Die deutsche handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsprinzipien und zur handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung in wichtigen Industriestaaten", Mannheim, 1998.

Monaten nach dem Abschlußstichtag des vergangenen Rechnungsjahres dem Finanzminister vorzulegen ist, als Nebeninformation ohne Prüfung durch den Abschlußprüfer offengelegt.

Seit kurzem sind folgende wertpapierhandelsrechtliche Vorschriften eingeführt worden:

Folgende ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. 4. 1999 begannen:

- Im Bericht, der dem Finanzminister vorzulegen ist, ist der Konzernabschluß als hauptsächliche und der Einzelabschluß als nebensächliche Information eingestuft, was im Gegensatz zu der bisherigen Situation steht. In diesem Bericht muß auch die Konzern-Cash-Flow-Rechnung aufgestellt werden. Eine Prüfung dieser Rechnung ist nunmehr von dem Abschlußprüfer vorzunehmen. Die Aktiengesellschaften, die börsennotiert sind, aber keine Konzernabschluß aufstellen, müssen die Einzel-Cash-Flow-Rechnung offenlegen. (Im Lauf eines Jahres, vom Oktober 1995 bis zum September 1996, haben 3883 Aktiengesellschaften den jährlichen Wertpapierebericht vorgelegt. Davon haben 2417 Gesellschaften (62.2%) den Konzernabschluß aufgestellt¹³⁾.)
- Einführung des "Rechnungslegungsstandards für die latente Steuerabgrenzung" (sowohl im Konzernabschluß als auch im Einzelabschluß)

Erstmals auf Zwischengeschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. 4. 2000 beginnen, ist nachstehendes:

- Aufstellung des Zwischenkonzernabschlusses (bei Aktiengesellschaften, die börsennotiert sind, aber keinen Konzernabschluß aufstellen: Zwischen-einzel-Cash-Flow-Rechnung statt Zwischenkonzern-Cash-Flow-Rechnung)

13) Morita, Tetsuya, Die geschichtliche Entwicklung des Konzernabschlußwesens, Kigyō-Kaikei (Accounting), Vol. 51 No. 1, Januar 1999, S. 49 (japanisch).

- Ausführung des "Rechnungslegungsstandards für die latente Steuerabgrenzung" (sowohl im Zwischenkonzernabschluß als auch im Zwischeneinzelabschluß)

Erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. 4. 2000 beginnen, ist folgendes:

- Ausführung des "Rechnungslegungsstandards für die Versorgung von Pensionären"
- Ausführung des "Rechnungslegungsstandards für das Finanzinstrumentarium"

Nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen und -standards wird die Rückstellung für einen Rücktrittszuschuß (Einmalzahlung beim Ausscheiden) bilanziert. Aber die Schuld für Pensionensansprüche wird nicht passiviert. Deshalb sagt man, daß es eine "heimliche Schuld" in einer beträchtlichen Höhe in der japanischen Bilanz gibt. Wenn der obige neue Rechnungslegungsstandard angewandt wird, löst sich dieses Problem. Dieser neue Standard bezeichnet den Rücktrittszuschuß und die Pension zusammenfassend als "Rücktrittsleistungen". Die Schuld für Rücktrittsleistungen muß von Geschäftsjahren an, die am oder nach dem 1. 4. 2000 beginnen, unbedingt passiviert werden.

Seit 1975 wird in Japan die latente Steuerabgrenzung im Konzernabschluß freiwillig angewandt. Deshalb haben zum Beispiel im Jahre 1995 nur 46 Aktiengesellschaften, die dem amerikanischen SEC Standard gemäß den Abschluß aufstellen, die latente Steuerabgrenzung vorgenommen. Aber sie wird vom 1. 4. 1999 an laut Wertpapierhandelsgesetz für alle Aktiengesellschaften Pflicht. Der Rechnungslegungsstandard für die latente Steuerabgrenzung gebraucht die temporären Unterschiede (temporary differences) als Differenzbegriffe, und die Schuld-Methode (liability method) als Methode des relevanten Steuersatzes und der Berechnung der Steuerabgrenzung wie die IAS

Papers of the Research Society of Commerce and Economics, Vol. XXXXI No. 1
 12 "Accounting for Taxes on Income".

Außerdem weisen viele japanische Aktiengesellschaften jetzt einen Verlust als Differenzbetrag zwischen einem Anschaffungswert und einem Tageswert betr. der Wertpapiere aus. Aber aufgrund des bestehenden Anschaffungswertprinzips entsteht dieser Verlust in der GuV nicht, ausgenommen, wenn das Niederstwertprinzip angewandt wird. Daher wird diesmal der Rechnungslegungsstandard für das Finanzinstrumentarium festgelegt. Den hauptsächlichen Inhalt dieses Standards zeigen Abb. 8 und Abb. 9.

Eigenschaft des Finanzinstruments		Bewertungskonzeption	Behandlung des Differenzbetrags
Wertpapiere	Zum Zweck des Handels	Tageswert	Gewinn od. Verlust
	Schuldscheine, die bis zum Fälligkeitstermin gehalten werden	amortisierter Anschaffungswert*)	
	Aktien des nahestehenden Unternehmens	Anschaffungswert	
	sonstige Wertpapiere	Tageswert	Kapital
Geldforderungen		amortisierter Anschaffungswert*)	
Tokkin-Fonds		Tageswert	Gewinn od. Verlust
Derivate		Tageswert	Gewinn od. Verlust

*) Wenn die Forderungen oder Schuldscheine mit einem höheren oder niedrigeren Betrag als der Forderungs- oder Schuldscheinnennwert beschafft wurden, wird der Differenzbetrag zwischen dem Forderungs- oder Schuldscheinnennwert und dem Beschaffungswert bis zur Rückzahlungs- oder Tilgungsfrist in einer bestimmten Weise jedes Geschäftsjahr zu dem Bilanzbetrag addiert oder vom Bilanzbetrag subtrahiert.

(Quelle) <http://www.mof.go.jp>

Abb. 8 Bewertung des Finanzinstruments

Einteilung der Forderungen	Schätzung der uneinbringlichen Forderungen
allgemeine Forderungen	tatsächlicher Prozentsatz der Vergangenheit
Forderungen, bei denen befürchtet wird, daß sie uneinbringlich werden	benötigter Betrag des Teils ohne Pfand, oder Differenz zwischen dem diskontierten gegenwärtigen Wert und dem Buchwert der Forderungen
Forderungen gegenüber in Konkurs gehenden oder sich reorganisierenden Schuldnern	ganzer Betrag des Teils ohne Pfand

(Quelle) <http://www.mof.go.jp>

Abb. 9 Schätzung der uneinbringlichen Forderungen

Der Rechnungslegungsstandard für Finanzinstrumentarium bestimmt zusätzlich ein Kurssicherungsgeschäft und ein Mischfinanzinstrument.

Wir verstehen, daß die wertpapierhandelsrechtliche Offenlegung auf diese Weise verstärkt wird, aber nur das wertpapierhandelsrechtliche Rechnungswesen ist fortgeschritten. Deswegen interessiert man sich dafür, in welche Richtung sich das Triangle-System entwickeln wird, d. h. Fortsetzung, teilweise Fortsetzung oder Zusammenbruch.

(2) Zukunft des Triangle-Systems

Im Juli 1997 wurde die "Forschungsgruppe für Regulierung zwischen dem handelsrechtlichen Rechnungswesen und dem wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesen" unter Mitwirkung des Finanzministeriums und des Justizministeriums gegründet. Diese Forschungsgruppe veröffentlichte im Juni 1998 ihren Bericht. Der Bericht befaßt sich zuerst mit dem Zusammenhang zwischen dem Handelsgesetz und dem Wertpapierhandelsgesetz, dann folgt eine Einführung ins handelsrechtliche Rechnungswesen der Bewertung mit einem Tageswert für das Finanzinstrument sowie die Einführung ins handelsrechtliche Rechnungswesen der latenten Steuerabgrenzung.

Der Bericht lautet, während die Rechnungslegung des Wertpapierhandelsgesetzes die Funktion habe, dem Investor die Information anzubieten, der Zweck des Handelsgesetzes darin liege, dem Aktionär die Information anzubieten und die Interessen zwischen dem Gläubiger und dem Aktionär zu regulieren (d. h. den Gläubiger zu schützen). Die Informationsfunktion des Handelsgesetzes sei substantiell dem Rechnungslegungszweck des Wertpapierhandelsgesetzes gleich. Sowohl nach Handelsgesetz als auch nach Wertpapierhandelsgesetz, im Fall, daß die geforderten Informationen nicht gleich seien, müsse die Vermögens- und die Gewinnrechnung egal sein. Deshalb seien das Problem, wie man den einzelne Vermögensgegenstand im Handelsgesetz bewertet (Tageswert oder Anschaffungswert usw.) und das Problem, wie man den ausschüttungsfähigen Gewinn berechnet, unterschiedliche Dinge. Es sei günstig, wenn man zuerst eine Vermögensbewertung vom Gesichtspunkt der angemessenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aus durchführe, und dann eine Ausschüttungsbeschränkung vom Standpunkt der Ausschüttungsregelung aus überlege.

Daraus läßt sich vorläufig schließen, daß man auch in dem handelsrechtlichen Rechnungswesen bestimmte Finanzinstrumente mit einem Tageswert zu bewerten und die latente Steuerabgrenzung einzuführen hat. Daneben weist der Bericht darauf hin, daß die nunmehr zu lösenden Fragen hinsichtlich der Tagesbewertung für das Finanzinstrument übrigbleiben: zum Beispiel ob man den Differenzbetrag zwischen einem Tageswert und einem Anschaffungswert als Ergebnis oder Kapital ansieht, und welchen nicht realisierten Gewinn man vom Standpunkt der Ausschüttung aus reguliert. Im Hinblick auf die latente Steuerabgrenzung weist dieser Bericht darauf hin, daß wenn das Handelsgesetz unter aktiver latenter Steuer die Vorauszahlung der Körperschaftsteuer, unter passiver latenter Steuer deren Rückstand versteht, es nicht erforderlich ist, die Ausschüttung zu regulieren.

Die Änderung des Handelsgesetzes wurde in der Parlamentssitzung, die im Januar 1999 begann, diskutiert. Im August 1999 wurde es geändert. Während bisher als Bewertungsobergrenze die Anschaffungskosten zugelassen waren, wurde bei dieser Änderung ein Wahlrecht geschaffen, entweder den Marktpreis anzusetzen oder die bisherigen Grundsätze anzuwenden. D. h. das Gesetz beinhaltet die folgenden Vorschriften für die Bewertung des Finanzinstrumentariums: Geldforderungen, Anleihen und Aktien (außer Beteiligungen an den Tochtergesellschaften) dürfen mit dem Marktpreis bewertet werden, wenn sie jeweils einen Marktpreis haben. Aber wenn der gesamte Marktpreis des Instrumentariums oberhalb der gesamten Anschaffungskosten liegt, wird der Differenzbetrag nicht für ausschüttungsfähigen Gewinn gehalten (gültig vom 1. 4. 2000).

Darüber hinaus wurde auch das Körperschaftsteuergesetz geändert. Es findet ab dem 1. 4. 2000 Anwendung. (1) Für die Wertpapiere, die zum Zweck des Handels gehalten werden, erfolgt die Bewertung zum Marktpreis. (2) Für die Wertpapiere, die nicht zum Zweck des Handels gehalten werden, erfolgt die Bewertung zu Anschaffungskosten. Bei den Wertpapieren mit einem Tilgungsbetrag und einem Tilgungstermin wird der Differenzbetrag zwischen dem Tilgungsbetrag und dem Buchbetrag als steuerlicher Ertrag oder Aufwand behandelt. (3) Für unbezahlte Derivate wird der mit einem Gewinn oder einem Verlust korrespondierende Betrag als steuerlicher Ertrag oder Aufwand behandelt, angenommen, daß die Derivate am Geschäftsjahresende bezahlt wurden. (4) Auch die Erfassung von Hedging-Vorgängen erfolgt ("deferral hedge"). Vom 1. 4. 2000 an wird der nicht realisierte Gewinn besteuert.

4. Zusammenfassung

Das Rechnungswesen wird durch zwei hauptsächliche Zwecke gekennzeichnet: Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion (s. Abb. 10).

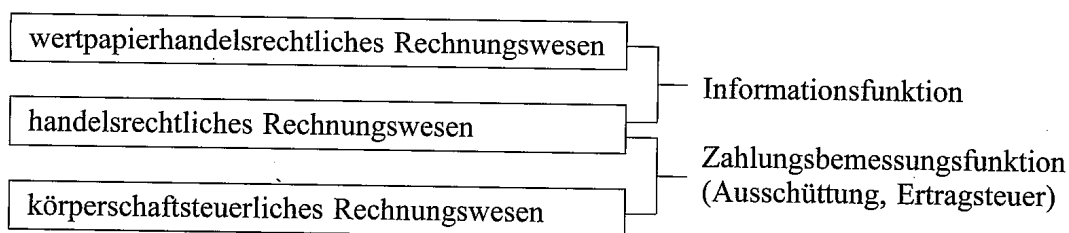


Abb. 10 Hauptsächlicher Zweck des Abschlusses

Die IAS zeigen die Zielsetzung von Abschlüssen in ihrem Rahmenkonzept wie folgt auf: Zielsetzung von Abschlüssen sei es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich seien¹⁴⁾. Das wertpapierhandelsrechtliche Rechnungswesen wurde vom Standpunkt der Informationsfunktion aus gestärkt. Dort wird der Konzernabschluß in den Mittelpunkt gestellt, und strenge Rechnungslegungsmaßnahmen — Passivierung der Altersversorgungsschuld, Einführung der latenten Steuerabgrenzung usw. — sowie die Angabe des nicht realisierten Gewinns von bestimmten Finanzinstrumenten gefordert.

Das handelsrechtliche Rechnungswesen besitzt sowohl Informationsfunktion als auch Ausschüttungsbemessungsfunktion. Es scheint, daß nach dem "Bericht der Forschungsgruppe für Regulierung zwischen dem handelsrechtlichen Rechnungswesen und dem wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesen" ein primärer Schwerpunkt auf die Informationsfunktion gelegt worden ist. Dieser fordert nämlich die Bewertung des Finanzinstrumentariums mit einem Tageswert. Anschließend zeigt dieser Bericht, daß man gesondert überlegen muß, welcher nicht realisierte Gewinn als Differenzbetrag zwischen einem Tageswert und einem Anschaffungswert ausschüttungsfähig ist. Nach diesem Bericht wurde

14) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards 1998 [deutsche Fassung], Stuttgart, 1999, S. 31.

auch im Handelsgesetz eine Tagesbewertung von Geldforderungen und Wertpapieren anerkannt. Im Körperschaftsteuergesetz erfolgt gleichfalls für bestimmte Finanzinstrumente die Bewertung zum Marktpreis. Der im wertpapierhandelsrechtlichen Rechnungswesen als Gewinn anzusehende Differenzbetrag wird auch steuerlich als steuerbarer Betrag (steuerlicher Ertrag) behandelt. Daraus können wir die Schlußfolgerung ziehen, daß am Triangle-System, und deshalb auch an der Maßgeblichkeit, grundsätzlich nach wie vor festgehalten wird. Aber im Zusammenhang mit der Maßgeblichkeit wird die Bindung des körperschaftsteuerlichen Rechnungswesens an das handelsrechtlichen Rechnungswesen lockerer als bisher. Man braucht im Steuergesetz nicht ebenso wie im Handelsgesetz zu verfahren, da die latenten Steuerabgrenzungen eingeführt worden sind. Tatsächlich bestehen einige

	steuerlich	GAAP
langfristige Auftragsleistung	Percentage-of-Completion Method	Wahlrecht: Percentage-of-Completion Method, oder Completed-Contract Method
Teilzahlungsverkauf	Ertrag zum Zeitpunkt der Lieferung	Wahlrecht: Ertrag zum Zeitpunkt der Lieferung, oder je nach dem Erhalt der Rate, oder je nach dem Eintritt des Einziehungstermins
Abschreibung des Gebäudes	lineare Abschreibung	Wahlrecht: lineare Abschreibung, oder degressive Abschreibung usw.
Rückstellung für Garantieleistung für verkaufte Produkte	verboten ^{*)}	erlaubt
für Boni	verboten ^{*)}	erlaubt
für Sonderreparatur	verboten ^{*)}	erlaubt

^{*)} Bis 31. März 2003 gilt eine provisorische Maßnahme.

Abb. 11 Hauptsächliche bilanzierungsmethodische Unterschiede zwischen dem Steuergesetz und dem Handelsgesetz

Unterschiede zwischen den zwei Rechnungswesen im Rahmen der Bilanzierungsmethoden. Diese Unterschiede entstanden insbesondere bei der Änderung des Körperschaftsteuergesetzes im Jahre 1998 (s. Abb. 11).

Für das wertpapierhandelsrechtliche Rechnungswesen, das mehr Gewicht auf den Konzernabschluß als auf den Einzelabschluß legt, ist es eine Voraussetzung, daß ein Einzelabschluß aufgestellt wird. In dem Sinne, daß bezüglich des Einzelabschlusses drei Rechnungswesen miteinander zusammenhängen, wird das Triangle-System auch in Zukunft gehalten werden, und in diesem Rahmen wird versucht werden, daß jedes Rechnungswesen seinen eigenen Zweck möglichst erreichen kann.