

Das japanische Rechnungswesen der an der Börsen notierten Unternehmen und Rechnungslegungspolitik

– vor allem die Bilanzierung für immaterielle Anlagevermögen –

Michiyo, MORI

Prefectural University of Kumamoto

Einführung

In Deutschland und Japan hat das Rechnungswesen für die an der Börsen notierten Unternehmen sich verändert, um mit den IAS (International Accounting Standards, zukünftig International Financial Reporting Standards=IFRS) zu harmonisieren und die wirtschaftliche Kraft und Konkurrenz zu fördern. Auch diese Veränderung wird von der Bewegung der Wirtschaft herbeigeführt.¹⁾ Deshalb hat der Leitgedanke, auf dem beide inländische Rechnungswesen gegründet sind, sich von dem Gläubigerschutz auf den Investorschutz übertragen.²⁾

Dieser Beitrag behandelt die Bilanzierung für einige japanische immaterielle Anlagevermögen, die in der neuen Wirtschaft immer wichtiger werden. Damit hat die Bilanzierung für immaterielle Anlagevermögen sich bei der Harmonisierung mit den IAS und den Reformen der Wirtschaft in Japan verändert.³⁾

¹⁾ Finanzministerium, Reform der Finanzsystem, [http://www.mof.go.jp/\(11.6.1998\)](http://www.mof.go.jp/(11.6.1998)).

²⁾ In Japan wurde Handelsgesetz, wie KonTraG, KapAEG, TransPuG und so weiter in Deutschland, ver geändert.

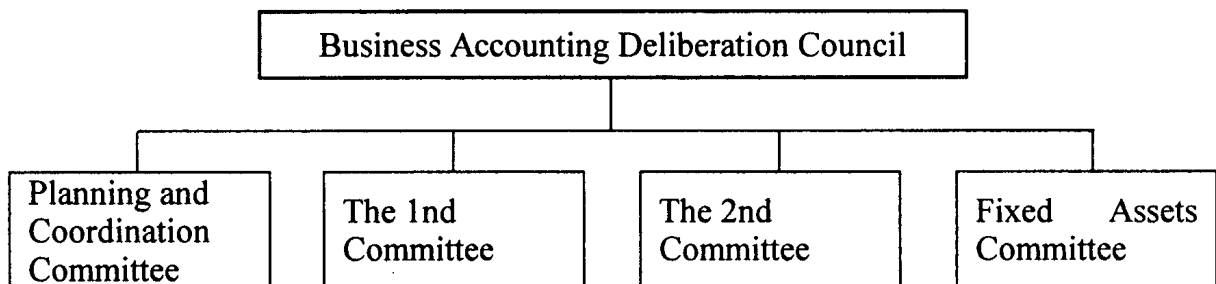
³⁾ Zur Zeit wird die Bilanzierung für immaterielle Anlagevermögen und Abwertung (wie SFAS 141, 142, 143 in der USA) von dem japanischen Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Council) diskutiert, Vgl., Japanisches Finanzamt (Finanzministerium) <http://www.fsa.go.jp/>.

I. Japanisches Rechnungslegungswesen

1. Standardisierungssetter in Japan

Bislang war der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Council wie **Tabelle 1**) unter der Zuständigkeit des Finanzministeriums in Japan gewesen. Sie hat die Rechnungslegungsgrundsätze für die Unternehmen seit 1949 diskutiert und publiziert. Aber nach der wirtschaftlichen Krise von der „Bubble Economy“, die den Anstieg der Immobilienpreise und der Aktienkurse in den 90ern gebracht hat, hat die japanische Regierung die publike und private Wirtschaft reformiert. Das bedeutet, dass die sechste Reform über die Maßnahmen der Verwaltung und Wirtschaftsstruktur, Finanzsystem, Finanzstruktur, die soziale Sicherheit, die Ausbildung ausgeführt wird.⁴⁾

Tabelle 1 Der Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Deliberation Council)



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

Diese Reformen hat das Finanzministerium am 1.7.2000 auch auf das Finanzamt übertragen.⁵⁾ Daher wurde die Zuständigkeit des japanischen Rechnungslegungsrats auch auf das Finanzamt übertragen. Momentan diskutiert der japanische

⁴⁾ Das Hashimoto-Kabinet hat die sechs Reformen über die Maßnahmen der Verwaltung und Wirtschaft vorgelegt, Vgl., [http://www.mof.go.jp/\(11.1999\)](http://www.mof.go.jp/(11.1999)).

⁵⁾ Das bedeutet eine Maßnahme der Verwaltungsreform.

Rechnungslegungsrat für Unternehmen offiziell die Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden. Er hat von 1997 bis jetzt die neuen Rechnungslegungsvorschriften wie in **Tabelle 2** verlautbart.

Tabelle 2 Die neuen japanischen Rechnungslegungsstandards

Bekanntmachung	Die neuen Rechnungslegungsstandards	Anfang der Anwendungsfrist
16. 6.1997	Konzernrechnungslegungsstandards	1. 4.1999
13. 3.1998	Rechnungslegungsstandards über Forschungs- und Entwicklungskosten (Software)	1. 4.2000
13. 3.1998	Zwischenberichterstattung	1.10.2000
13. 3.1998	Rechnungslegungsstandards für Aufstellung der Kapitalflußrechnung	1. 4.1999
16. 6.1998	Bilanzierung für Pensionverpflichtungen	1. 4.2001 1. 4.2002
30.10.1998	Latente Steuern im Konzernabschluß	1. 4.2000
30.10.1998	Rechnungslegungsstandards für Konsolidierung der assoziierten Unternehmen und Tochtergesellschaften im Konzern	1. 4.1999
22. 1.1999	Bilanzierung für Financial Instrument	1. 4.2001 1. 4.2002
22.10.1999	Bilanzierung für Fremdwährungsumrechnung	1. 4.2003
22. 1.2002	Die neue Rechnungslegung für Abschlußprüfung	1. 4.2003
12. 4.2002	Bilanzierung zur Abwertung der Anlagevermögen (noch Entwurf)	1. 4.2005

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

Eine endgültige Rechnungslegungsvorschrift, die der Rat zur Zeit diskutiert, ist die Bilanzierung zur Abwertung der Anlagevermögen. Nach dem Entwurf wird diese neue Vorschrift am 1.4.2005 in Kraft treten⁶⁾.

⁶⁾ Der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Council), Entwurf für Abwertung des Anlagevermögen (12.4.2002)

Nachdem der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen diesen Standard bestimmt hat, das heisst der Rechnungslegungsrat (Accounting Standards Board of Japan [ASBJ], Financial Accounting Standards Foundation [FASF], wie in **Tabelle 1** oder **2** gezeigt wird)⁷⁾, der privat als Standardisierungssetter für die Rechnungslegungsstandards eingesetzt wird, diskutiert die japanischen Rechnungslegungstandards für Unternehmen.

ASBJ (und zwar FASF) wurde von vielen privaten Verbänden (Tokyo Börse AG, Wirtschaftsvereinigungsverband in Japan, Japanisches Wirtschaftsprüferinstitut, Banken-Vereinigungsverband, Versicherungsverband, Finanzanalytiker Vereinigungsverband, Industrie-und Handelskammer und so weiter) unterstützt und eingerichtet.⁸⁾

Der private Standardsetter ASBJ (und zwar FASF), der im IASB vertreten ist, diskutiert künftig über IFRS.

2. Rechnungswesen der an der Börsen notierten Unternehmen in Japan

Das japanische Rechnungslegungssystem hat drei Säulen „Triangular System“ (**Tabelle 3**), das aus Steuergesetz, Handelsgesetz, Börsengesetz (Wertpapierhandelsgesetz) besteht .

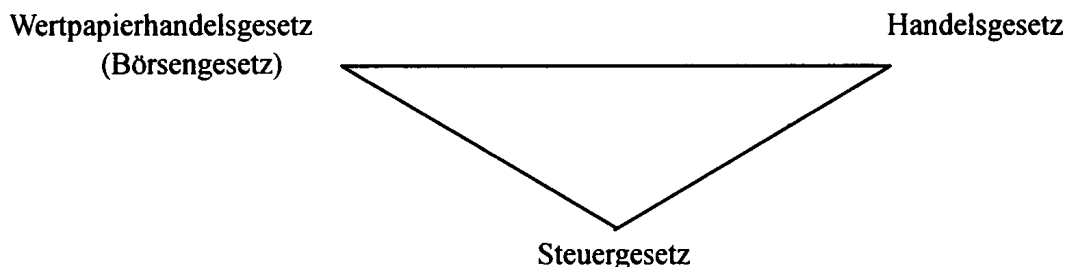
Alle Unternehmen müssen gemäss dem Steuergesetz die Steuererklärung der Finanzbehörde vorlegen.

Die großen Aktiengesellschaften müssen gemäss dem Handelsgesetz den Geschäftsbericht mit Jahresabschluß und Lagebericht aufstellen. Dann muß der Geschäftsbericht von dem Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer geprüft werden, danach muß der Geschäftsbericht der Aktionärsversammlung vorgelegt und veröffentlicht werden.

⁷⁾ <http://www.asb.or.jp/>

⁸⁾ Masatsugu, MATSUYAMA, Die Errichtung von Accounting Standards Board of Japan [ASBJ], Financial Accounting Standards Foundation [FASF], Commercial Law Review, Nr. 1606, S.29-34.

Tabelle 3 Drei Säulen “Trianguar System”



Gesetz	Die betroffenen Unternehmen, die das Gesetz auf ihren Abschluß anwenden	Zuständige Behörde oder Gruppe
Wertpapierhandelsgesetz	Die an der Börsen notierten Unternehmen	Finanzamt
Handelsgesetz	Aktiengesellschaft	Aktionärsversammlung
Steuergesetz	Alle Unternehmen	Finanzbehörde

(Quelle) Mori, Rechnungslegungsreform für die Unternehmen in Japan, *Dynamik der Wirtschaftsgesellschaft*, Zeimukeirikyoukai 2001, S.126.

Dagegen müssen die an der Börsen notierten Unternehmen den Geschäftsbericht gemäss dem Börsengesetz aufstellen. Dann muß es der Börse und dem Finanzamt vorgelegt werden und für Aktionäre und die Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.⁹⁾

Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (das so genannte Maßgeblichkeitsprinzip) ist in dem Einzelabschluß der Unternehmen im Rahmen von dem japanischen Rechnungslegungssystem enthalten. Bei dem Einzelabschluß der japanischen Unternehmen ist Vorsicht geboten.

Daher beruht das Handelsgesetz für Aktiengesellschaften auf dem Gläubigerschutz. Dagegen beruht das Börsengesetz für die an der Börsen notierten Unternehmen auf dem Investorschutz.

Die neuen Rechnungslegungsvorschriften (**Tabelle 2**) orientieren sich nach den auf dem Kapitalmarkt notierten Unternehmen, um den Investor nach dem „Bubble

⁹⁾ Ryuji, TAKEDA, Rechnungslegungslehre, 1995, S.15-26.

Economy“ Verlust zu schützen.

3. Der gegenwärtige Zustand der auf dem Kapitalmarkt notierten Unternehmen in Japan

Wie **Tabelle 4-1** zeigt, gibt es zur Zeit fünf Börsen in Japan. Davon ist die Tokyo Börse AG die Größte, an dem 59% von dem gesamten an den Börsen notierten Aktien notiert sind und 88% des Handelsbetrags gebildet werden.¹⁰⁾ Der erste Markt und der zweite Markt sind in Tokyo, Nagoya und Osaka Börse AG und in diesen Börsen sind ähnliche Märkte wie Neuer Markt für die neuen „venture“ und mittelständischen Unternehmen in Deutschland (**Tabelle 4-1**).

An der Fukuoka und Sapporo Börsen gibt es keinen eigenen ersten und zweiten Markt, aber die mittelständischen und regionalen Unternehmen notieren an den regionalen Börsen, die außerdem den neuen Markt für die kleinen und neuen Unternehmen eröffnen.

Die auf den ersten und zweiten Markt notierten Unternehmen sind groß und mittelständig, dagegen sind die an den regionalen Börsen notierten Unternehmen mittelständig und klein. Diese kleinen und mittelständischen Unternehmen hängen im allgemeinen von dem Kapital aus den Kreditinstituten ab. Aber Diese Kreditinstituten haben keine kleinen Unternehmen nach der wirtschaftlichen Krise unterschützt. Deshalb wurde der neue Markt (oder JASDAQ) für die kleinen und neuen Unternehmen an allen Börsen in Japan eröffnet.

Aus der Ansicht vom Glaubigerschutz wurde die Bilanzierung für Software nicht berücksichtigt, wenn das Kapital aus den Kreditinstituten zu beschaffen ist. Aber immaterielle Anlagevermögen sind für die auf dem Kapitalmarkt notierten Unternehmen in der gegenwärtigen Wirtschaft wichtig. Vor allem wird Software für

¹⁰⁾ Tokyo Börse AG, <http://www.tse.or.jp/> (10.7.2002)

Table 4-2

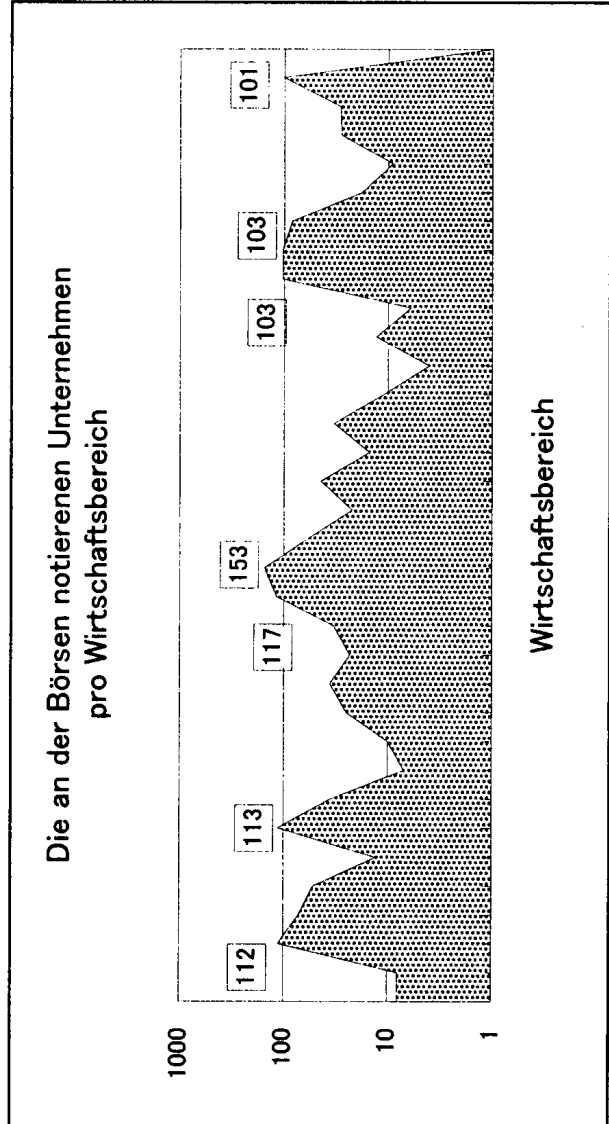
Wirtschaftsbereich	Zahlen
Fischerrei Landwirtschaft	8
Bergbau	8
Bauwesen	112
Lebensmittel	71
Textilindustrie	52
Papierindustrie	13
Chemie	113
Medizinische Instrumente	36
Karamikindustrie	7
Gummiware	10
Glas-, Böden- und Steinware	25
Eisen	36
Nichtmetall	23
Metallware	33
Maschinenbau	117
Elektro	153
Transport	59
Präzisionsinstrument	22
anderen Waren	44
Elektro und Gas	15
Produktionindustrie	33
Seetransport	11
Lufttransport	4
Lager	13
Korrespondenz	6
Großhandel	103
Einzelhandel	103
Banken	84
Wertpapier- und Termingeschäft	18
Versicherungen	9
Andere finanzielle Institutionen	28
Immobilienhandel	29
Dienstleistungsindustrie	101
Andere	0
	1499

Table 4-1

Börsen	der erste Markt	der zweite Markt	Regionaler Markt	Ähnliche Markt wie Neuer Markt	anderer Markt	Gesamt
Tokyo	1,499	581	-	Mothers 36		2,116
Nagoya	435(125)	138(128)	-	Centrex 1	1	575
Osaka	876	358	-	4 Nasdaq Japan Markt	96	1,334
Sapporo	Osaka(1)/Tokyo(152)	Tokyo(5)	16	0		174
Fukuoka	-	-	34	0		268

(Quelle) <http://www.tse.or.jp/>, <http://www.nse.or.jp/>, <http://www.ose.or.jp/>, <http://tokeidai.co.jp/>, <http://www.fse.or.jp/> (10.7.2002)

Table 4-3



(Quelle) Tokyo Börse AG

die vielen neuen „venture“ Unternehmen für wichtig gehalten.¹¹⁾

Dieser Beitrag behandelt die Rechnungslegung der auf den ersten Markt und neuen Markt in Tokyo (Mothers) notierten Unternehmen.¹²⁾

In dem Beitrag wird die Bilanzierung für Software in der Rechnungslegung analysiert.

II. Rechnungslegungsinstitution der Bilanzierung für Software

1. Hintergründe von Institution über die Bilanzierung für Software

Bislang haben keine klaren Rechnungslegungsvorschriften für Software in Japan existiert, daher haben viele Unternehmen Software gemäss den Steuervorschriften bilanziert.¹³⁾ Erst im Juli 1997 haben Rechnungslegungsvorschriften für Software begonnen, durch dem Rechnungslegungsrat für Unternehmen, Rechnungsvorschriften zu diskutieren. Im Dezember wurde der Entwurf von den Rechnungslegungsvorschriften für Software veröffentlicht. Im März 1998 wurden die Rechnungslegungsvorschriften für Software von dem Finanzministerium veröffentlicht.

Gemäss den neuen Rechnungslegungsvorschriften für Software müssen die Unternehmen Software als immaterielle Anlagevermögen bilanzieren.¹⁴⁾ Diese Rechnungslegungsvorschriften wurden mit den IAS 38 harmonisiert. Deshalb müssen die Unternehmen auch gemäss der Steuervorschrift, die mit den Rechnungslegungsvorschriften ausgeglichen wurden, als immaterielle Anlagevermögen

¹¹⁾ Michiharu, SAKURAI, *Rechnungslegungskontrolle für Software*, Hakutoushobou, 2001, S.408, „Was hat die Rechnungslegungstandardisierung in Bezug auf Software?“, Einfluß auf die japanischen Unternehmen-, *Keiri Zyouhou*, 1999, S.4.

¹²⁾ Vgl., 10)

¹³⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 1999, S.4-5.

¹⁴⁾ Der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Council), Rechnungslegungsstandards über Forschungs- und Entwicklungskosten (Software), Vgl., Tabelle 2.

bilanzieren.¹⁵⁾

Aus diesen Hintergründe wurde die Bilanzierung für Software eingerichtet. Dann hat die Unternehmen seit dem 1. August 1999 die Bilanzierungsverfahren für Software in dem Abschluß verändert.

2. Unterschied zwischen alter und neuer Bilanzierung für Software

Bislang mussten Software gemäss den Steuervorschriften als Bilanzierungshilfe aktiviert werden, und dann mussten diese Bilanzierungshilfe innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben werden.¹⁶⁾

Aber gemäss dem Vorbild von IAS 38¹⁷⁾ bilanzieren die neuen japanischen Rechnungslegungsvorschriften die Software als immaterielle Anlagevermögen. Die Aufwendungen, welche für Forschung- und Entwicklung aufgewandt werden müssen, werden als Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bezeichnet.¹⁸⁾

Aber nach dem Abschluß der Forschung für Software müssen die Unternehmen die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für die Produktion als Vermögen bilanzieren. Für die Benutzung von Software in den Unternehmen (Musterprodukte) müssen immaterielle Anlagevermögen innerhalb von 3 Jahren linear abgeschrieben werden.¹⁹⁾

Die Aufwendungen für Infrastruktur zur Herstellung von Software müssen als immaterielle Anlagevermögen bilanziert werden. Bei eigener Produktion müssen Software als Aufwendungen bilanziert werden. Die Aufwendungen für die eigene Produktion müssen als immaterielle Anlagevermögen bilanziert werden und diese

¹⁵⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 1999, S.5.

¹⁶⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 2001, S.408.

¹⁷⁾ Im 1993 wurde IAS 9 veröffentlichen, danach IAS 9 verändert wurde. Das wurde IAS 38.

¹⁸⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 2001, S.413.

¹⁹⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 2001, S.415.

Vermögen müssen innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben werden.²⁰⁾

Endlich wurde die Harmonisierung mit der Steuervorschrift, die Standards von dem Institut des japanischen Wirtschaftsprüfers (Japanese Institut of Certified Public Accountants=JICPA) und Rechnungslegungsvorschriften, die mit IAS 38 harmonisiert wurden, durch die neuen Rechnungslegungsvorschriften ermöglicht.²¹⁾

Folgendes zeigt, wie die dreißig auf dem neuen Markt notierten Unternehmen Software im Abschluß bilanzieren.

III. Rechnungslegungspolitik der an der Börsen notierten Unternehmen

1. Rechnungslegungsanalyse über die Bilanzierung der Verschmelzung und Erwerb der Unternehmen (Merger and Acquisition=M&A)

In der **Tabelle 5** werden die zehn an dem ersten Markt notierten Unternehmen, die sich im 2001 verschmelzt haben, gezeigt.²²⁾

Diese Unternehmen haben US-GAAP im Konzernabschluß angewandt und die Bilanzierung für die Verschmelzung und Erwerb gemäss den SFAS 141 „Business Combinations“ der APB 16 angewandt und SFAS 38 erstellt.²³⁾

In der USA hat FASB (Financial Accounting Standards Board) zweimal im Juli 1999 den Entwurf für die Bilanzierung der Verschmelzung und Erwerb (M&A) publiziert, dann hat FASB im Juli 2001 durch SFAS 141 diese Unternehmen verpflichtet, die Purchase-Methode im Konzernabschluß der Erwerbsunternehmen anzuwenden.²⁴⁾

FASB hat auch SFAS 142 „Goodwill and Other Intangible Assets“ anstelle der APB

²⁰⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 2001, S.415.

²¹⁾ SAKURAI, *a.a.O.*, 2001, S.413.

²²⁾ Vgl., Der Wertpapierbericht (Geschäftsbericht) der an der Börsen notierten Unternehmen wird durch Internet veröffentlichten, <http://info.edinet.go.jp/>.

²³⁾ In den Geschäftsberichte der an der Börsen japanischen notierten Unternehmen wurden die Veränderung der Bilanzierung erklärt haben, Vgl., <http://info.edinet.go.jp/>.

²⁴⁾ Vgl., SONY AG

Table 5 Die Bilanzierung für Goodwill

AG	Pooling-Methode	Purchase-Methode	Rechnungslegungsstandard
Co,Ca,Cola Central Japan	Ya		P
Mitsui Trasut Holdings	Ya		P
Mitsubi-Tokyo Fainancial Group	Ya		
OM 2 Net Work	Ya		
Sapporo-Hokuyou Holdings	Ya		
Itotyuu		Ya	US-GAAP
Omuron		Ya	US-GAAP
Canon		Ya	US-GAAP
HITACHI		Ya	US-GAAP
Honda		Ya	US-GAAP
Sony		Ya	US-GAAP
TDK		Ya	US-GAAP

(Quellen)<http://info.edinet.jp/>

P Praktiksrichtlinie Rechnungslegungsstandards der Institute für japanische Wirtschaftsprüfer

US-GAAP SFAS 141,142,143,

S Steuerstandards

17 „Intangible Assets“ publiziert. Bislang haben die Unternehmen Goodwill innerhalb von 20 oder 40 Jahren abgeschrieben. Aber diese Unternehmen haben gemäss den FASB 142 Goodwill nicht abgeschrieben, sondern abgewertet, wenn sie die Abwertung von Goodwill einmal pro Jahr geprüft und Verluste erkannt hatten.

Auch IASB hat den Unternehmen verpflichtet, die Purchase-Methode anzuwenden, ausnahmsweise die Pooling-Methode zugebilligt.²⁵⁾

Weil die Purchase-Methode weniger Möglichkeiten hat, die stillen Gewinne und Verluste in dem immateriellen Anlagevermögen zu manipulieren, als die Pooling-Methode, wird die Purchase-Methode bevorzugt.

Bislang wenden viele japanische Unternehmen bei der Verschmelzung der Unternehmen die Pooling-Methode an.²⁶⁾

Obwohl die japanischen Praktiker wünschen, dass die Bilanzierung der gleichen Verschmelzung und Erwerb (M&A) durch die Pooling-Methode angewandt werden kann, diskutiert der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen (Business Accounting Council) in der Richtung, die Purchase-Methode im Konzernabschluß anzuwenden.²⁷⁾ Der Japanische Rechnungslegungsrat für die Unternehmen wird innerhalb dieses Jahres bezüglich der Verschmelzung und Erwerb (M&A) die Bilanzierungsvorschrift, die die Unternehmen dazu verpflichtet, die Purchase-Methode anzuwenden, verlautbaren.

Zur Zeit wenden viele Unternehmen die Pooling-Methode im Konzernabschluß an. Daher können wir die stillen Gewinne und Verluste in dem Konzernabschluß, den die Unternehmen durch die Pooling-Methode aufstellen, nicht beurteilen. Weil die Unternehmen durch die Pooling-Methode nur mit dem Buchwert ansetzen, erscheint der Unterschied zwischen Zeitwert und Buchwert in dem Konzernabschluß nicht.

²⁵⁾ Takashi, FUJITA, Die neue Entwicklung über die Bilanzierung für Goodwill in den USA, *Kigyō Kaikei* Vol.,53, Nr.12, S.138.

²⁶⁾ Der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen, Sitzungsberichte für die Bilanzierung der Anlagevermögen, Vgl., Japanisches Finanzamt (Finanzministerium) <http://www.fsa.go.jp/>.

²⁷⁾ Japanische Wirtschaftszeitung, (NIHON KEIZAI SINBUN) (7.7.2001).

Bei der Verschmelzung durch die Pooling-Methode bilanzieren die Unternehmen den Geschäftswert (Goodwill) als immaterielle Anlagevermögen in dem Konzernabschluß, dann müssen die Unternehmen diesen Geschäftswert innerhalb von 3 Jahren oder 5 Jahren abschreiben.

Aber bei der Verschmelzung durch die Purchase-Methode müssen die Unternehmen den Geschäftswert (Goodwill) gemäss dem Zeitwert abwerten. Daher behält die Bilanzierung für die Verschmelzung durch die Purchase-Methode auf Grund des Zeitwerts keine stillen Gewinne und Verluste vor.

Die an der New York Börse notierten japanischen Unternehmen wenden gemäss den US-GAAP (die amerikanischen Rechnungslegungsstandards) die Purchase-Methode im Konzernabschluß an. Daher dürfen diese Unternehmen regelmäßig innerhalb von 3 Jahren oder 5 Jahren immaterielle Anlagevermögen nicht abschreiben.

Weil es noch keine klare Rechnungslegungsstandards in Japan gibt, ist der Ansatz des Geschäftswert (Goodwill) im Konzernabschluß der Unternehmen unklar, die, wie **Tabelle 6** zeigt, verschmelzt werden.

Am 9. 8. 2002 wurden neue Rechnungslegungsgrundsätze (standards) für Anlagevermögen (mit Impairment für Anlagevermögen) erlassen. In diesem Zusammenhang wird die „purchase- und pooling-of-interest method“ mit dem Impairment nun diskutiert. Die auf NYSE (und NASDAQ) notierten und US-GAAP im der Konzernabschluß anwendenden Unternehmen erklären es zwar im Anhang, dass Impairment-Test die wichtigste Rechnungslegungsmaßnahme sei, aber es scheint mir eher zweifelhaft, ob es auch wirklich ausgeführt wird.

Die Unternehmen, die erklären, dass der Impairment-Test die wichtigste Rechnungslegungsmaßnahme sei, sind in der **Tabelle 6** aufgeführt z. B.:

① Die auf NYSE notierten Unternehmen

Hitachi Ltd., Matsushita Electric Industrial Co. Ltd., Sony Corporation, Toyota Motor Co., Ltd., Honda Motor Corporation, Canon INC.

② Die US-GAAP auf Konzernabschluß angewandten Unternehmen

Table 6 Bilanzierung über den immaterielle Wert von TOPIX-301)

		(YEN: Million)											
Gesellschaft	Wirtschaftsbereich	Lebensdauer	Software	Lebensdauer	Goodwill	Andere immaterielle Wert	Immaterielle Wert	Bilanzgesamtbetrag	Eigenkapital	Forschungs- und Entwicklungsaufwendung	Abschreibung von Goodwill	Ergebnis vor Steuer	Ergebnis nach Steuer
1 Shir-Etsu Chemical Co.,Ltd	Chemie	5		5			3.509	1.288.437	812.008			113.091	68.518
2 Takeda Chemical Industries Ltd.	Medizinware	5		5			5.421	1.965.216	1.420.081			373.427	235.856
3 Fuji Photo Film Co., Ltd.	Chemie				191.294	57.423	387.283	2.946.362	1.698.063			159.549	81.331
4 Hitachi Ltd.	Elektro							9.915.654	2.304.654			-586.672	-483.837
5 TOSHIBA CORPORATION	Elektro							5.407.782	705.314	326.170		-376.687	-254.017
6 NEC Corporation	Elektro	2)	75.241				81.267	3.273.519	735.119			-20.895	-23.633
7 FUJITSU LIMITED	Elektro	3-5	146.754	20	116.631		277.873	4.595.804	853.756	349.855		594.733	382.542
8 Matsushita Electric Industrial Co., Ltd.	Elektro	4)						7.627.159	3.243.084			-548.009	-431.007
9 SONY CORPORATION	Elektro	5		20-40-20	6)	317.240	245.639	8.185.795	2.370.410	433.214		92.775	15.310
10 DENSO CORPORATION	Transportinstrument	5	5.288		39.004		44.292	2.361.048	1.421.212	21.443	4.785	138.983	72.313
11 ROHM COMPANY LIMITED	Elektro			5	5.033			740.672	639.210			68.129	39.274
12 KYOCERA CORPORATION	Elektro			20	19.548			1.728.058	1.022.085			400.222	219.529
13 MURATA MANUFACTURING COMPANY LTD.	Elektro							839.372	726.236	31.594		52.408	34.999
14 NISSAN MOTOR CO., LTD.	Transportinstrument	5					38.934	7.215.005	1.620.822		1.891	364.216	372.262
15 TOYOTA MOTOR CORPORATION	Transportinstrument			20			4.328	19.888.937	7.325.082	209.528		1.113.524	615.824
16 HONDA MOTOR CORPORATION	Transportinstrument			5				6.940.795	2.573.941	395.176		551.342	367.707
17 CANON INC.	Elektro	5		10				2.844.756	1.456.476			227.196	134.088
18 Nintendo Co., Ltd.	andere Ware	5	83			34	117	1.026.478	849.919			136.539	80.323
19 SEVEN-ELEVEN JAPAN CO., LTD	Einzelhandel	5			984		12.656	627.700	599.491			145.618	81.716
20 ITO-YOKADO CO., LTD.	Einzelhandel	5		40	27.738		293.445	2.241.830	988.295			170.373	47.830
21 Mizuho Holdings Inc.	Bank	5		20	64.296			151.312.427	4.731.420			-727.705	-423.383
22 Mitsubishi Tokyo Financial Group Inc.	Bank	5						99.496.829	3.324.445			-297.084	-152.316
23 UFJ Holdings Inc.	Wertpapierhandel			5	21.534			79.772.980	2.600.779			-1.638.415	-1.227.424
24 Sumitomo Mitsui Banking Corporation	Bank			5	18.518			108.005.001	2.912.619			-604.338	-463.887
25 Nomura Holdings Inc.	Wertpapierhandel		67.724		-29.820			18.177.716	1.704.988			162.126	102.758
26 East Japan Railway Company	Transport	5					90.408	5.219	7.022.271			116.444	47.551
27 NTT	Korespondenz	5	1.198.358	10	100.896			20.881.196	5.906.315		446.930	-1.360.781	-812.714
28 KDDI	Korespondenz	5	198.928	20-5	61.270		1.597.299	3.203.441	857.080	8.953		20.884	12.979
29 NTTDoCoMo Inc.	Korespondenz	5	349.229				422.823	5.912.581	3.235.068		424	40.476	862
30 The Tokyo Electric Power Company Incorporated	Elektrische Kraft			5	447			14.578.579	2.181.983			312.414	201.727

Notiz 1. Meistens wird Forschungs- und Entwicklungsaufwendung in der Verkauf- und Verwaltungsaufwendung eingerechnet.

2. Lebensdauer von Software ist 5 Jahre bei der Benutzung in der eigenen Firma.

3. Bei der Benutzung zwecks des Verkaufs wird Software nach dem Ansatz der Verkaufserfolg oder der Benutzung abgeschrieben.

4. Goodwill wird innerhalb von 20 Jahren oder 5Jahren abgeschrieben. Geschäftswert wird innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben.

5. In dem anderen immaterielle Wert gibt es Geschäftswert, Warezeichen, Recht fuer Einrichtungsbenutzung und Telefonnummern und so weiter.

Nach der Lebensdauer des Steuerrecht wird anderen immaterielle Wert abgeschrieben.

6. Die US-GAAP im Konzernabschluss angewandeten Unternehmen bilanzieren ueber Goodwill nach den SFAC Nr.141, 142 und Nr.144.

1) Der Wertpapierbericht ist den Bericht von 1.4.2001 bis zum 31.3.2002

2) NEC stellt nicht Konzernabschluss auf. Daher wird Einzelabschluss gepuffert.

3) Bei der Benutzung in der eigenen Firma wird Software innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben. Software zwecks des Verkaufs wird innerhalb von 3 Jahren abgeschrieben.

4) Nach dem Ansatz der Benutzungsberechtigt wird Software abgeschrieben.

5) Wenn Lebensdauer des Geschäftswerts unklar ist, wird Geschäftswert, waehrend von 20 Jahren abgeschrieben. Aber diese Bilanzierung (APB Nr.17) wurde versandem SFAC Nr.141 und 142 angewandt.

6) Ebanda.

7) Pooling-Method wird angewandt.

17 Firmen wenden US-GAAP im Konzernabschluss an.

NEC Corporation (noch diskutiert), Toshihira Corporation, ITO-YOKADO CO., LTD, Fuji Photo Film Co., Ltd.

2. Bilanzierung für Software der dreißig notierten Unternehmen am neuen Markt (Mothers)

Es gibt sechsunddreißig notierte Unternehmen an der „Mothers“ von Tokyo Börse AG. In diesem Beitrag beschreibe ich die dreißig Unternehmen, wie **Tabelle 5** zeigt. Die dreißig Unternehmen sind 22 Dienstleistungsgeschäfte, 3 Elektorgeschäfte, 2 Präzisionsgeschäfte, 2 Telekom, ein Optionshandelsgeschäft, davon machen 18 der Unternehmen Verlust.

Nach Tabelle 3 bildet Software den Großteil der immateriellen Anlagevermögen, welche die viele Unternehmen als immaterielle Anlagevermögen bilanzieren. Danach schreiben die Unternehmen die immateriellen Anlagevermögen regelmäßig innerhalb von 3 oder 5 Jahren ab.

Dagegen hat sie bislang nach der älteren Vorschrift Software als eine lange Vorauszahlung oder Bilanzierungshilfe bilanziert, dann wurde dieser Posten innerhalb von 3 oder 5 Jahren abgeschrieben.

Derzeit ist die Bilanzierung für Software von Bedeutung. In Japan wird der Unterschied zwischen der Bilanzierung der Software und der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen durch die neuen Rechnungslegungsvorschriften bestimmt. Daher wurde die Bilanzierung für Software zwischen dem Produkt für die eigene Benutzung und das eingekaufte Produkt unterschieden.

Zusammenfassung und Ausblick

Diese Abhandlung behandelt die neue Bilanzierung für Software und den Geschäftswert der japanischen Unternehmen im Hinblick auf das Rechnungswesen.

Gemäss der Rechnungslegungsvorschrift für die Unternehmen muß der unentgeltliche immaterielle Wert grundsätzlich mit dem gerechten Wert bilanziert werden. In der

(Yen:Tausend)

Tabelle 7 Die Bilanzierungsansatz für Software auf der Bilanz(die an dem Mothers Markt notierten Unternehmen)

	Gesellschaft	Geschäft	Bericht	A	E/A	B	E/B	C	E/C	D	E/D	E
				Bilanzgesamtbetrag		Eigenkapital		Ergebnis vor Steuern		Immaterielle Anlage		Software
1	Artiza Network	Elektro	2000 8/1~2001 7/31	4,823,303	0.67%	3,942,077	0.82%	1,162,558	2.78%	33,429	96.80%	32,360
2	RealVision,INC	Elektro	2001 4/1~2002 3/31	6,199,271	1.70%	6,038,018	1.74%	▲257,886		857,264	12.29%	105,362
3	Plat's Home	Elektro	2001 4/1~2002 3/31	8,579,772	2.46%	7,099,682	2.98%	▲966,034		213,230	99.06%	211,229
4	KUBO Tec	Präzisionsinstrument	2001 4/1~2002 3/31	3,921,545	0.85%	2,300,746	1.44%	479,965	6.91%	35,449	93.55%	33,163
5	Intec Action	Präzisionsinstrument	2001 2/28	960,289		539,453		49,011		1,946	*	*
6	INTEC Communication	Korrespondenz	2001 6/1~2001 12/31	7,128,522	6.00%	5,300,600	8.07%	686,284	62.32%	433,585	98.64%	427,677
7	Forvaltelcom,INC	Korrespondenz	2001 3/31	6,932,919		1,118,151		79,388		155,464	*	*
8	MONEX	Wertpapier- und Termingeschäft	2001 12/31	13,154,725		10,803,008		▲920,239		167,858		*
9	J-Stream,INC	Dienstleistungsindustrie	2001 12/31	1,106,131	5.53%	867,881	7.05%	▲43,276		74,271	82.35%	61,163
10	Dream Incubator,INC	Dienstleistungsindustrie	2001 4/1~2002 3/31	2,255,173	0.04%	2,056,801	0.04%	204,650	0.39%	794	100.00%	794
11	csi,INC	Dienstleistungsindustrie	2001 4/1~2002 3/31	2,104,328	7.29%	987,753	15.54%	▲148,990		183,232	83.76%	153,467
12	CYBER Music Entertainment	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	2,243,254		1,310,055		▲187,664		1,229,361		*
13	INTERNET Research Institute,INC	Dienstleistungsindustrie	2001 3/3	13,100,525	0.44%	11,044,371	0.52%	▲430,598		637,351		57,723
14	MET's	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	6,749,914	0.28%	6,661,032	0.28%	▲43,540		21,030	89.20%	18,758
15	Crayfish **	Dienstleistungsindustrie	2000 10/1~2000 12/31	21,079,493		20,274,530		▲484,412		82,163		*
16	Snowd	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	1,029,453	0.46%	798,200	0.60%	▲557,132		144,567		4,783
17	CyberAgent	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	19,641,344		18,554,745		▲271,117		110,079		*
18	On THE EDGE	Dienstleistungsindustrie	2001 3/10	7,279,210	0.76%	6,337,016	0.87%	409,167	13.45%	57,720	95.31%	55,013
19	Valueclick,japan	Dienstleistungsindustrie	2001 12/31	3,037,928	1.24%	2,908,051	1.30%	7,289	516.97%	37,727	99.88%	37,682
20	PACo.,Ltd	Dienstleistungsindustrie	2001 1/1~2001 12/31	1,710,585	0.47%	1,538,669	0.52%	▲27,567		14,773	53.86%	7,956
21	Elmic Systems	Dienstleistungsindustrie	2002 3/31	3,771,654	2.29%	3,347,870	2.59%	▲230,730		111,869	77.36%	86,546
22	SOFTBRAIN,Co.,Ltd	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	1,422,281		1,206,060		▲57,472		8,075		*
23	NOG	Dienstleistungsindustrie	2002 3/31	4,232,013	1.19%	1,255,927	4.02%	▲528,630		792,047	6.37%	50,448
24	designexchange	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	3,074,812	3.89%	2,461,496	4.85%	55,268	216.18%	314,877	37.94%	119,480
25	SKY Perfect Communications Lnc.	Dienstleistungsindustrie	2000 4/1~2001 3/31	142,859,000	1.50%	120,084,000	1.78%	▲23,915,000		4,864,000	43.98%	2,139,000
26	I-cf Internet	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	1,394,871		1,355,011		▲288,924		509		*
27	ACCESS	Dienstleistungsindustrie	2001 2/1~2001 10/31	6,492,081		5,454,410		▲1,027,197		87,983		*
28	Japan Digital Contents	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	792,842		662,302		21,948		863		*
29	Site Design	Dienstleistungsindustrie	2001 3/31	1,692,249	1.33%	1,094,751	2.08%	70,279	32.10%	300,313	7.51%	22,563
30	Media Seek	Dienstleistungsindustrie	2000 8/1~2001 7/31	1,651,281	0.10%	1,432,727	0.11%	214,201	0.76%	1,968	82.37%	1,621

(Quellen)http://www.tse.or.jp/ *Betrag für Software ist unklar ** Die Unternehmen wendet US-GAAP an.

Praxis wird der einzelne immaterielle Wert gemäss dem Steuer und der handelsrechtlichen Vorschrift bilanziert und innerhalb einer bestimmten Periode abgeschrieben. Gemäss der handelsrechtlichen Vorschrift wird Goodwill bislang mit dem Erwerbungs Wert bilanziert und innerhalb von 5 Jahren abgeschrieben (§285-7 JHGB).

Die Rechnungslegungsvorschrift für Software wurde erst im 1998 verlautbart. Dadurch wurde die Bilanzierung für Software von dem Zweck der Benutzung von der selbsthergestellten Software unterschieden. Daher wurde die Bilanzierung der Software von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen klar getrennt.

Gemäss den neuen Rechnungslegungsgrundsätzen (standards) von 1997 muß Goodwill auf den Konsolidierungsausgleichkonten im Konzernabschluß bilanziert und innerhalb von 20 Jahren linear abgeschrieben werden. Obwohl die Bilanzierung für die Verschmelzung der Unternehmen hinsichtlich des Geschäftswerts noch diskutiert wird, haben die auf dem japanischen Kapitalmarkt notierten Unternehmen die amerikanischen Rechnungslegungsstandards (SFAS 141, 142, 143 und so weiter) angewandt.

Deshalb ist die Bilanzierung des Geschäftswert in den Unternehmen noch unklar, obwohl ich den Konzernabschluß der verschmelzten Unternehmen analysiert habe. In diesem Sinne können Investoren die stillen Gewinne und Verluste derzeit anhand des Konzernabschluß der japanischen Unternehmen noch nicht beurteilen.

Die auf dem Kapitalmarkt notierten Unternehmen müssen eigentlich gemäss der Rechnungslegungsvorschrift des Finanzministerium (Finanzamt) einen Konzernabschluß aufstellen und dem Ministerpräsidenten vorlegen. Wenn Vorschriften über die Bilanzierung in der Rechnungslegungsvorschrift des Finanzministerium nicht klar sind (oder es keine Vorschriften gibt), müssen die Unternehmen gemäss den Rechnungslegungsgrundsätzen für die Unternehmen bilanzieren. Daher können die Unternehmen gemäss der japanischen Rechnungslegungsgrundsätzen Konzernabschlüsse aufstellen.

Außerdem erlaubt die Ministerialverordnung in der zusätzlichen Vorschrift [Anhang Abs.2 in 1976] es, gemäss den amerikanischen Rechnungslegungstandards Konzernabschlüssen aufzustellen. Daher können die auf NYSE (und NASDAQ) notierten Unternehmen auch gemäss den amerikanischen Rechnungslegungsstandards (US-GAAP) Konzernabschluß aufstellen.

Im Gegensatz dazu wird es in der Finanzministeriumsverordnung nicht erlaubt, IAS im Konzernabschluß der Unternehmen anzuwenden.

Deshalb wurden (oder werden) die neue Rechnungslegungsgrundsätzen (standards) für die Unternehmen durch die Harmonisierung mit den IAS diskutiert.

Anmerkung

Japanisches Finanzamt (Finanzministerium) <http://www.fsa.go.jp/>

Accounting Standards Board of Japan <http://www.asb.or.jp>

Tokyo Börse AG <http://www.tse.or.jp/>

Osaka Börse AG <http://www.ose.or.jp/>

Nagoya Börse <http://www.nse.or.jp/>

Sapporo Börse <http://www.tokeidai.co.jp/>

Fukuoka Börse <http://www.fse.or.jp/>

Fair Trade Commission <http://www.jftc.go.jp/>

Wertpapierbericht (Geschäftsbericht) der an der Börsen notierten Unternehmen <http://info.edinet.go.jp/>

Literaturverzeichnis

Akira, HIRAMASTU, Der Bericht über den Beratungsverlaufen für die Bilanzierung der Anlagevermögen, *Commercial Law Review*, Nr.1602 (5-15.8.2001) S.32-40.

Der japanische Rechnungslegungsrat für Unternehmen, Die Bilanzierungsvorschrift der Software und Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, 13.3.1998.

„Entwurf der Bilanzierung für Anlagevermögen (Zur Zeit wird darüber in Japan noch diskutiert).

„Sitzungsbericht für die Bilanzierungsvorschrift der Software und Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (3.6.1998), (20.2.1998), (12.12.1997), (28.11.1997), (14.11.1997), (31.10.1997), (17.10.1997), (26.9.1997), (31.7.1997), (4.7.1997), (6.6.1997), (7.2.1997), (21.6.1996).

„Sitzungsbericht für die Bilanzierung der Anlagevermögen (5.7.2002), (7.6.2002), (19.4.2002), (29.3.2002), (22.2.2002), (14.12.2001), (30.11.2001), (5.10.2001)

- (14.9.2001), (15.6.2001), (1.6.2001), (18.5.2001), (6.4.2001), (9.3.2001), (9.3.2001), (2.2.2001), (8.12.2000), (2000), (10.11.2000), (13.10.2000), (9.8.2000),
Japanische Wirtschaftszeitungen (NIHON KEIZAI SINNBUN), (27.6.2002), (23.3.2002), (19.3.2002), (18.3.2002), (13.3.2002), (23.1.2002), (13.12.2002), (17.10.2002), (26.9.2001), (30.8.2001), (28.8.2001), (15.8.2001), (7.7.2001.)
Haruhiko, KATAGI, Die Verschmelzung und Veröffentlichung der Unternehmen, *Commercial Law Review*, Nr.1603(25.8.2001), S.32-42.
Köhler, Stefan/Benzel, Ute/Trautmann, Oliver, Die Bilanzierung von ERP-Software im Internezeitalter, *DStR*, S.926-932.
Masatsugu, MATSUYAMA, Die Errichtung von Accounting Standards Board of Japan [ASBJ], Financial Accounting Standards Foundation [FASF]), *Commercial Law Review*, Nr.1606 (25.9.2002).
Michiharu, SAKURAI, *Rechnungslegungskontrolle für Software*, Hakutoushobou, 2001.
„Was hat die Rechnungslegungstandardisierung in Bezug auf Software gebracht?“ -Einfluß auf die japanischen Unternehmen-, *Keiri Zyouhou*, 1999, S.4-8.
Naohisa, ISHITANI, Entwicklung der Verschmelzung und Erwerb (Merger and Acquisition=M&A) im 2001, *Commercial Law Review*, Nr.1634, (15.7.2002), S.12-19.
Otto Peter, Jens, Zur Frage der Gleichwertigkeit japanischer Konzernabschlüsse- unter Berücksichtigung der aktuellen Entwicklungen im japanischen Bilanzrecht-, *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft11-2002, S.572-586.
„Neue Rechnungslegungsvorschriften in Japan, *DieWirtschaftsprüfung*, Heft4-2000, S.178-191.
Ryuji, TAKEDA, *Rechnungslegungslehre*, Tyoukeizaisya, 1995.
Takashi, FUJITANI, Die neue Entwicklung über die Bilanzierung des Goodwill in den USA, *Kigyuu Kaikei*, Vol.,53, Nr.12, S.138-146.

[付記]

日本会計学会から「TKCの若手研究奨励資金」を頂き、ドイツ銀行会計担当者 Dr.Anne d'Arcy/Christine Rossbach [二人は(故)Prof.Dr.h.c.Dr.Ordelheide Dieter 教授に師事した研究者である]と日独比較研究を行う機会を得た。本稿は、共同研究者達との討議のために「日本の上場企業の会計制度」について執筆した論文である。またこの論文の執筆にあたり、Beat Zursluh 氏に多大なご協力を得た。この紙面を借りて御礼を述べたい。