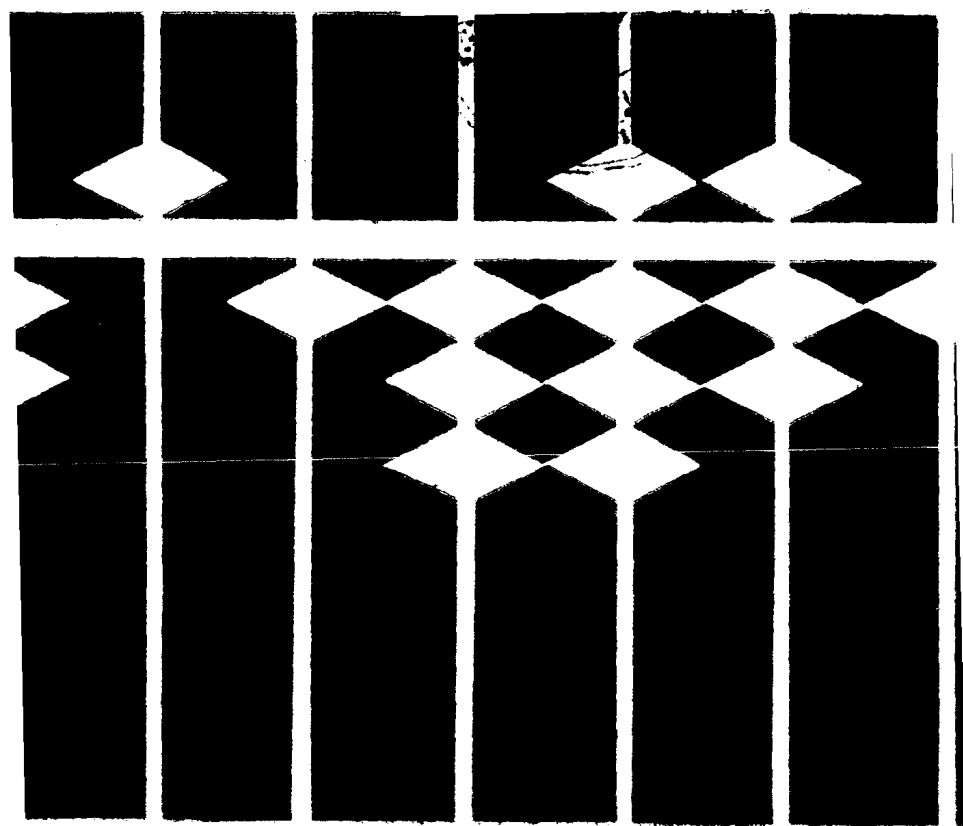


当代日本会计

MODERN ACCOUNTING IN JAPAN



中国纺织大学出版社

(沪)新登字 209 号

现代经济管理丛书

当代日本会计

董 平 宋小林 朱厚佳 编著

中国纺织大学出版社出版发行
(上海延安西路 1882 号)

邮政编码 200051

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 787×1092 毫米 1/32 印张 8.75 插页 2 字数 190,000

1994 年 2 月第 1 版 1994 年 2 月第 1 次印刷

印数 1—4,000

ISBN 7-81038-015-X/F·005

定价: 9.50 元

目 录

第一章 绪论——日本企业会计的环境	1
第一节 日本企业的分类和特点	1
第二节 日本企业的金融环境	15
第三节 日本企业的法律环境	31
第四节 日本企业的外资利用和海外投资	41
第二章 当代日本会计条例和惯例	48
第一节 日本企业财务会计框架结构	48
第二节 《商法》中有关会计的条例	51
第三节 《证券交易法》中有关会计的条例	58
第四节 《税法》对企业会计的调整	63
第五节 日本企业财务会计准则和惯例	70
第三章 当代日本审计条例和惯例	81
第一节 日本公司审计概况	81
第二节 《商法》下的公司审计体系	85
第三节 《证券交易法》下的公司审计体系	91
第四节 日本的审计准则	95
第四章 日本公司的国内财务报告	100
第一节 日本公司的国内财务报告概述	100
第二节 《商法》下的财务报告	104
第三节 《证券交易法》下的财务报告	110
第五章 日本公司的海外财务报告	118
第一节 海外财务报告的编制	118

第二节	公司年度报告中供外国用户使用的辅助会计资料	123
第三节	海外财务报表的审计	126
第四节	日本与美国的合并财务报表的比较	131
第五节	日本公司编制海外财务报告的会计原则的研究	133
第六章	日本的外国公司财务报告	135
第一节	在证券机构上市的外国公司和外资公司概况	135
第二节	上市外国公司财务报告规则及其评价	140
第三节	日本外资公司财务报告规则及其评价	145
第七章	日本的会计师职业	150
第一节	日本会计师职业发展简史	150
第二节	日本公证会计士职业现状	154
第三节	日本公证会计士协会	167
第四节	公认税理士	173
第八章	日本的会计教育	177
第一节	日本教育体系中的职业培训	177
第二节	公立学校体系中的会计教育	184
第三节	公立学校体系外的会计教育	191
第四节	日本会计教育中的几个问题	197
第九章	日本的会计研究	202
第一节	日本的会计学术组织	202
第二节	日本大学的会计学术研究	205
第三节	日本的会计出版物	211
附录:		
	《日本企业财务会计准则》	215

《公证会计士法》	239
《日本公证会计士行为规则》	267

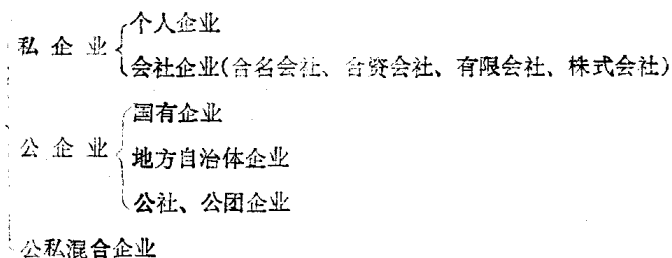
第一章 绪 论

——日本企业会计的环境

第一节 日本企业的分类和特点

一、日本企业的类别

日本的企业，依据资产所有权的归属情况，可以分为以下几种形态：



公企业是指国家、地方自治体、公共团体所有的企业。

兴办公企业的目的主要是为了：

1. 公共的便利。如邮政、电信、电话、电气和自来水等。
2. 公共团体的利益。如盐业专营等。
3. 公共利益。如国有铁路、城市公共交通等。

公企业的经营，一般有两种情况：①由国家或者公共团体行政支配和管理，如国家邮局、健康保险等；②自主经营，自主经营能提高经营效率 and 经济效益。

对于工业企业来说，私企业主要有个人企业和会社企业

两种。个人企业，企业的所有权、经营权和损益负担，都归属企业家个人。一些小规模的个人企业，企业会计和家计混同，给税务监督带来很大的不便。会社企业即公司组织形式的企业，依据公司股东所负的债务责任和公司是否将其资本平均分为股份划分。日本的会社企业可分为四种类型：责任无限公司、两合公司、责任有限公司和股份有限公司。

责任无限公司(合名会社)是指公司股东对公司债务负有连带无限清偿责任的公司。所谓“责任无限”，要求公司欠债权人多少就得还多少，法律未加以限制。若公司的全部资产不够清偿其债务，公司股东应以其个人财产来清偿。“连带责任”，则是指公司的每一股东都应对公司未能清偿的债务负全部责任。

两合公司(合资会社)，两合公司的股东分为两类：一类负有限责任，一类负无限责任。两合公司，因为其中一部分股东负无限责任，因此，属责任无限公司的一种。

责任有限公司(有限会社)是指股东对公司债务只负有限责任。这种公司，股东的责任以他们每人在公司的出资额为限，如果股东对公司的出资额已付清，则他们对公司债务便不再负任何责任。公司以自己的全部资产对外负责，公司财产不足清偿公司债务时，债权人无权向股东们索要。

股份有限公司(株式会社)是有限责任公司的一种。其特点是将全部资本分为若干平均股份，每个股东以他所认购的股份额对公司负责。这是目前世界上最常见、影响最大的一种公司形式。

1986年日本四种类型公司的数量如图表1-1所示。

由图表可见，在日本，股份有限公司和责任有限公司的数量较多，责任无限公司、两合公司的数量相对少些。其中

(图表 1-1)

1986年日本各类型公司统计表

公 司 类 型	户 数
责任无限公司	19,589
两 合 公 司	79,776
责任有限公司	1,154,940
股份有限公司	1,108,011

股份有限公司1,108,011家,若按缴纳的股本金额大小分组,其分组数量如图表1-2所示。

(图表 1-2)

1986年日本股份有限公司按已缴资本大小分组统计表

组 别 (日元)	户 数
少于100万	51,823
100万~1,000万	723,264
1,000万~5,000万	282,834
5,000万~10,000万	27,639
10,000万~30,000万	13,441
30,000万~50,000万	3,787
50,000万~100,000万	1,800
100,000万~500,000万	2,422
大于500,000万	1,001
合 计	1,108,011

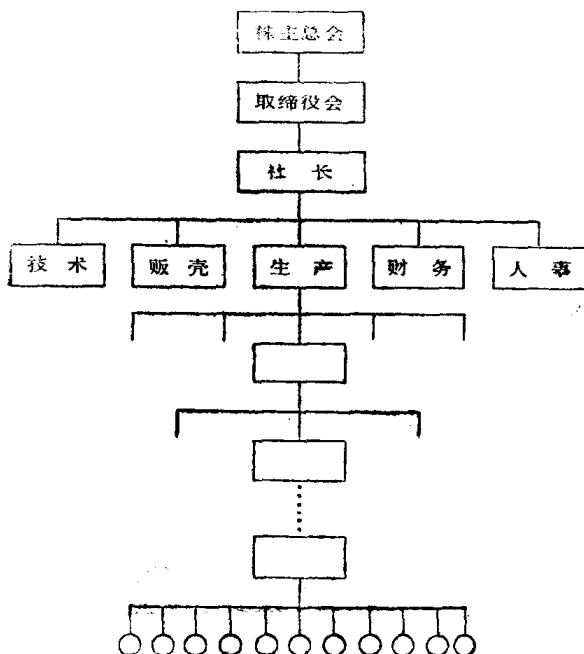
依据日本1977年第74号关于《为保证中小企业的活动机会对大企业经营活动调整的法律》规定,中小企业是指出资总额不到1亿日元,经常雇用从业人员不到300人的公司和个人。由图表1-2可见,在日本中小企业所占比重很大。中小企业在日本经济中发挥了很重要的作用。尤其是高技术产业,如电子、生物工程等产业,由于众多中小企业的支持,大企业才得以生存和发展。在日本,注册资本达35万日元,就可

申请成立股份有限公司。许多小企业采用股份有限公司的组织形式，主要是为了获得股份有限公司税收方面的好处。日本政府计划修改商法，将股份有限公司的最低资本限额提高到2,000万日元，资本不足2,000万日元的企业可以采用有限会社(有限责任公司)的经营组织形式。

资本超过50,000万日元的企业共5,223家。这些企业数量虽少，但是，在日本国民经济发展中占有举足轻重的地位。1983年在东京股票交易所挂牌交易的企业为1,320家，它们在全日本股份有限公司企业所占比重仅为0.1%。但是，这1,320家企业的职工人数占全国就业人数的9.5%，年销售额占29.1%，年盈利额占30.1%，支付股息总额占38.4%。

(图表 1-3)

股份公司组织结构示意图



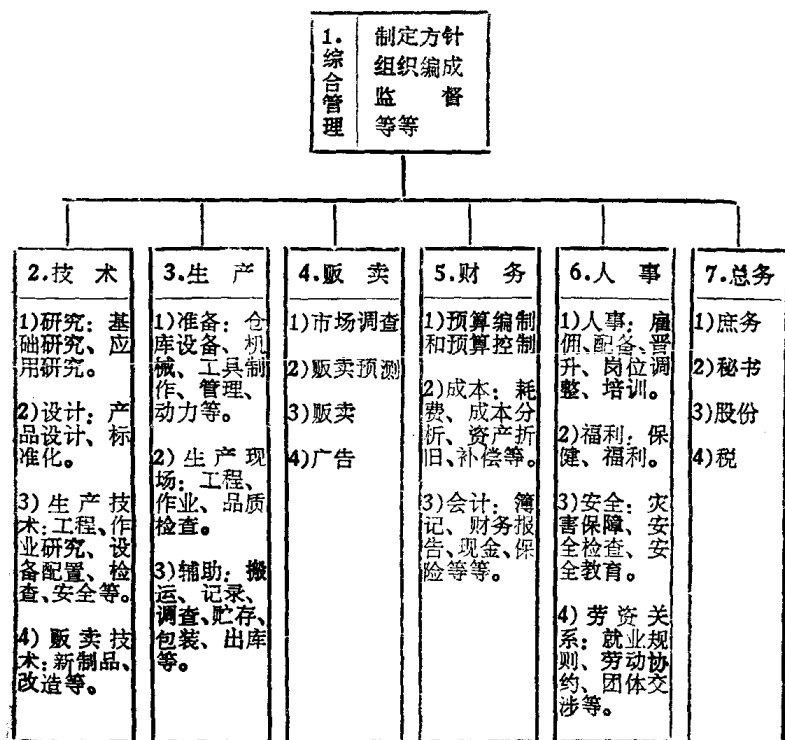
二、日本股份有限公司的组织和结构

日本股份有限公司的组织结构，从表面上看，与欧美等国的股份有限公司基本相同。其组织结构如图表1-3所示。

如1-3图示，企业经营的重大事项须经股东大会（株主总会）决议，其他经营活动和经营权限交由董事会（取缔役会）负责，如企业经营方针、政策的制定，经营事项的审批等。经理（社长）则负责日常经营管理活动。经理除自己保留一些重要的职责、权利外，其他职能授予各事业部部长，职能课室课长、组长等。企业经营管理职能分配如图表1-4所示。

（图表 1-4）

企业经营职能示意图



股东大会对公司事务拥有最高权力，可以对公司经营管理有重大影响的事项作出决定。股东大会每年至少召开一次，一般是每会计年度结束后三个月内召开。在股东大会上，董事会须呈交年度财务报告，由股东大会审批通过。大公司的平衡表、收益表，须经公证会计士和法定审计师审查，取得相应的审计意见。在这种情况下，保留盈余的分配仍需由股东大会表决通过。

董事会对企业的事务有管理决策权，并且对董事的职责有监督权。因此，日本的公司董事会对股东大会也有非常的控制力，实际上是董事会控制着整个公司。

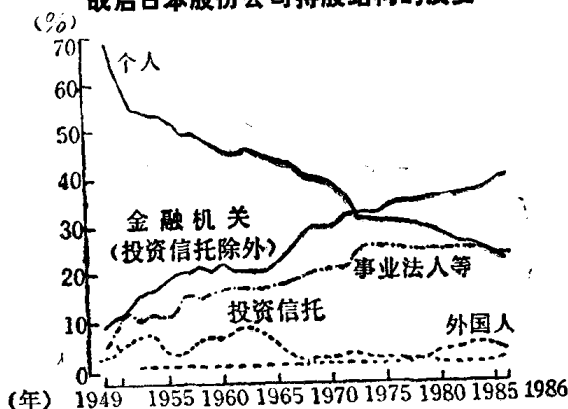
三、日本的企业集团

企业集团，通常是指以大中型骨干企业、金融机构和独立的科研设计单位为主导，以资金联合、相互持股为标志，具有科研、生产、新产品开发、销售、售后服务等综合功能，跨地区、跨部门、跨行业的大型经济组织联合体。

1971~1972年，日本公平交易委员会把所谓纵的资本系列结合体称作“企业集团”，把横的企业间的相互结合称作“企业组合群”。1975年，该委员会经济部在《关于综合商社的第二次调查报告》中，明确企业集团是指三菱、住友、三井、芙蓉、第一劝业和三和等六大企业集团。旧财阀企业集团，如三菱、住友、三井等三个集团，它们在保持第二次世界大战前旧财阀原有特征基础上，以重组形态出现。新兴企业集团，如芙蓉、第一劝业和三和企业集团，它们在第二次世界大战前是财阀系企业群，但无中心银行，属于二流财阀，战后，旧财阀重组，它们为了能与旧财阀在竞争中相互抗衡，分别以富士银行、第一劝业银行、三和银行三家战后出现的大银行为中心，形成了三大新兴企业集团。该委员会在报告中还明确指

《图表 1-5》

战后日本股份公司持股结构的演变



(图表 1-6)

日本上市股份公司的股票分布

单位: %

年 度	政府、地方 公共团体	金融机关 (除投信)	投资信托	证券公司	事 法 人 等	个 人	外国人 法人 + 个人
1949	2.8	9.9	...	12.6	5.6	69.1	...
1950	3.1	12.6	...	11.9	11	61.3	...
1951	1.8	13	5.2	9.2	13.8	57	...
1952	1	15.8	6	8.4	11.8	55.8	1.2
1953	0.7	16.3	6.7	7.3	13.5	53.9	1.7
1954	0.5	16.7	7	7.1	13	54	1.7
1955	0.4	19.5	4.1	7.9	13.2	53.1	1.8
1956	0.3	21.7	3.9	7.1	15.7	49.9	1.5
1957	0.2	21.4	4.7	5.7	16.3	50.1	1.5
1958	0.3	22.4	6.6	4.4	15.8	49.1	1.5
1959	0.2	21.7	7.6	3.7	17.5	47.8	1.5

出，企业集团的结合程度有以下七个标志：

1. 经理会的互设。
2. 股票的互持。
3. 互派高级职员。
4. 系列贷款。
5. 集团内交易。
6. 企业集团作为整体向新事业领域扩展。
7. 共同的商标、共同的标记等。

上述七个标志描述了第二次世界大战后日本财阀作为企业集团的重组形态。

目前，日本国内经济界较普遍的看法是，日本的企业集团有两种形态：其一是旧财阀重组形态，即六大企业集团；其二是以产业资本为中心组织起来的独立企业集团，主要有：新日铁、丰田汽车工业、松下电器产业、日立制作所等以巨大产业资本为中心的、康采恩型、托拉斯型的系列公司。不管是何种形态，日本的企业集团无论在国内经济发展，还是涉外经济活动中，都起着极其重要的作用。

四、日本企业的经营管理特点

日本的企业在资本所有、经营管理等方面有其特点，以日本大中型企业为例，主要表现为：

1. 资本所有者：股东。日本企业个人持股比重较小，法人持股尤其是大银行持股占比重较大。第二次世界大战以前，日本股份公司大多为财阀所操纵。战后，随着经济民主化的进展，财阀解体，股份公司的持股结构发生了重大变化，如图表1-5、1-6所示。

可见，战后日本股份公司法人持股率呈上升趋势，37年间上升了4.27倍；个人持股率呈下降趋势，37年间下降了2.89倍。

续表

年 度	政府、地方 公共团体	金融机关 (除投信)	投资信托	证券公司	事 业 法 人 等	个 人	外 国 人 法 人 十 个 人
1960	0.2	23.1	7.5	3.7	17.8	46.3	1.4
1961	0.2	21.4	8.6	2.8	18.7	46.7	1.7
1962	0.2	21.5	9.2	2.5	17.7	47.1	1.8
1963	0.2	21.4	9.5	2.2	17.9	46.7	2.1
1964	0.2	21.6	7.9	4.4	18.4	45.6	1.9
1965	0.2	23.4	5.6	5.8	18.4	44.8	1.8
1966	0.2	26.1	3.7	5.4	18.6	44.1	1.9
1967	0.3	28.2	2.4	4.4	20.5	42.3	1.9
1968	0.3	30.3	1.7	2.1	21.4	41.9	2.3
1969	0.3	30.7	1.2	1.4	22	41.1	3.3
1970	0.3	30.9	1.4	1.2	23.1	39.9	3.2
1971	0.2	32.6	1.3	1.5	23.6	37.2	3.6
1972	0.2	33.8	1.3	1.8	26.6	32.7	3.5
1973	0.2	33.9	1.2	1.5	27.5	32.7	3
1974	0.2	33.9	1.6	1.3	27.1	33.4	2.5
1975	0.2	34.5	1.6	1.4	26.3	33.5	2.6
1976	0.2	35.1	1.4	1.4	26.5	32.9	2.6
1977	0.2	35.9	2	1.5	26.2	32	2.3
1978	0.2	36.6	2.2	1.8	26.3	30.8	2.1
1979	0.2	36.9	1.9	2	26.1	30.4	2.5
1980	0.2	37.3	1.5	1.7	26	29.2	4
1981	0.2	37.3	1.3	1.7	26.3	28.4	4.6

续表

年 度	政府、地方 公共团体	金融机关 (除授信)	投资信托	证券公司	事 业 等 法 人	个 人	外 国 人 十 个 人
1982	0.2	37.7	1.2	1.8	26	28	5.1
1983	0.2	38	1	1.9	25.9	26.8	6.3
1984	0.2	38.5	1.1	1.9	25.9	26.3	6.1
1985	0.8	40.9	1.3	2	24.1	25.2	5.7
1986	0.9	41.7	1.8	2.5	24.5	23.9	4.7

2. 企业的支配权。企业的所有者有权支配企业，但实际上有支配权的只是那些持股比重较大的股东，企业的日常支配权则由公司的高级经理人员代行。根据日本现行法律规定，股东对公司的权力可以分为自益权和共益权。自益权是股东为获取公司的经济利益所享有的权利。共益权是股东享有参加公司经营的权利。自益权和共益权的内容如图表1-7所示。

(图表 1-7)

股东的主要自益权和共益权

主 要 自 益 权	
收益配息请求权	从公司的收益中获取股息的权利。
剩余财产分配请求权	公司解散时，获取公司剩余财产分配的权利。
新股认购权	公司增发新股时认购新发行股票的权利。
股票买回请求权	股东大会决定把全部或一部分营业转让或与其他公司合并时，持反对意见的股东有要求公司买回自己持有的股票的权利。
主 要 共 益 权	
表 决 权	股东大会的主要表决事项：①关于公司存在的事项：资本的减少、公司的解散、合并等；②关于公司组织的事项：董事、监察的选举、解任等；③关于股东利益的事项：公司帐目的同意、公司配息的决定等。

设立无效控诉权	公司设立无效的起诉权利。
大会召开权	请求召开股东大会的权利。
提 案 权	提出作为股东大会决议事项的权利。
取消大会决议请求权	请求取消股东大会决议的权利。
董事解任请求权	请求法院解任董事的权利。
代表起诉提出权	为公司对董事提出诉讼的权利。
董事的违法行为制止权	为公司请求制止董事的违法行为的权利。
帐簿阅览权	要求阅览、誊写公司的帐簿及文件的权利。

公司股东对公司的某些权利，一般要通过股东大会形式来实现。近期，日本股份公司的股东大会出现了“无机能化”趋势，导致这一趋势的原因主要有以下几点：

(1) 授权资本制的实施，使公司董事会对公司资本的变动有了决定权。从而，提高了董事会在公司中的地位，削弱了股东大会的地位。

(2) 法人持股率的提高，使个人股东的发言权减弱。且日本企业的法人持股主要是企业集团内部各成员间的相互持股，它们通常采取召开协调会议、互派董事的方式来影响相互的经营决策。

(3) 股东持股动机的变化，使许多股东都不愿参加股东大会，采取委托投票制，委托经理或董事代其投票，这就使得董事会的想法很容易得到股东大会的认可。

(4) 董事和监察人产生的方式变化。通常股份公司的董事和监察人由股东大会选举产生，董事长则由董事会选举产生。但是，近几年日本股份公司广泛采用董事和监察人由董事长提名，交股东大会认可通过，实际上，只是一种形式。

(5) 单位股份制的实行,削弱了个人股东的发言权。1982年日本修改商法,并实行一种新的股份制度——单位股份制。即以5万日元一个股份单位,一个单位的股份拥有一票表决权。若以500日元为一股,则至少要有100股才能有一票表决权。

上述五方面的原因在不同程度上促使并加速了日本股份制企业股东的“无机能化”。

3. 企业的经营决策权。董事会对公司的经营战略、经营活动有决策权。对于有些公司,企业的经营决策权则由常务董事会(事务会)代行。一般来说,政府、企业工会等组织对董事会的经营决策会有影响和干预作用。但是,第二次世界大战后,日本政府和地方公共团体在企业的持股率一直处于较低水平,如1951年以后,政府和地方公共团体的持股率处于0.2~0.3%之间。另外,战后日本政府主要通过产业立法及其他立法对企业行使一定程度的干预权。由于政府持股率的降低,政府对企业直接干预的减少,使企业经营决策者摆脱了来自政府的行政束缚,保证了企业法人具有独立、自主的经营决策权。工会有就报酬、劳动条件等与管理者交涉的权利,帮助企业职工呼吁增加工资、改善劳动条件,这往往会给经营者的经营活动造成压力。由于日本企业经营管理上的一些特殊做法和普遍实行年功序列工资制度,职工工资根据劳动年限和劳动贡献进行调整,这就相对缓和了职工与企业管理人员的矛盾。最后,日本通过立法保证了具有知识、技能和管理经验的专门人才走上公司高层领导岗位,为企业科学的经营决策提供了基础条件。例如,1950年日本在修改商法时引入了非股东董事,并且在商法第254条明确规定,公司不得以章程规定董事必须是股东。日本股份公司选任董事的