

روشهای حسابداری در ژاپن

پس از جنگ جهانی دوم قانون بورس ژاپن زیر نفوذ ایالات متحد آمریکا و در اجرای برنامه‌های آزادسازی اقتصاد ژاپن برابر با الگوی قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ و قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴ ایالات متحد آمریکا تصویب شد.

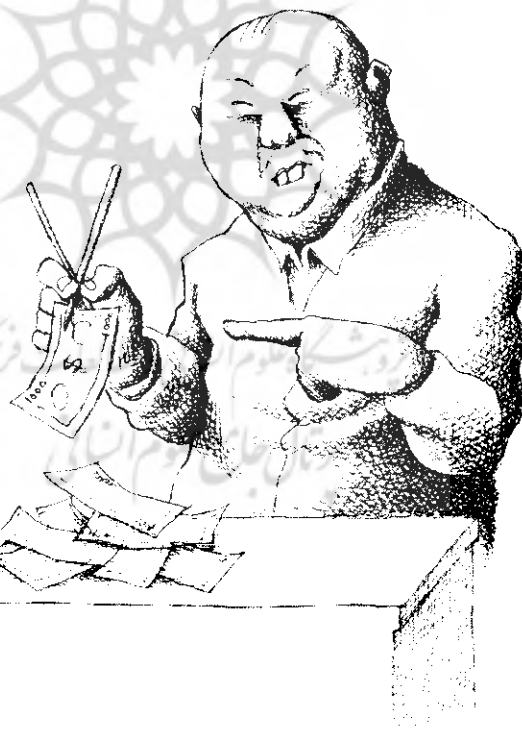
Kueting / Weber

ترجمه مرتضی شاپورگان

ژاپن زیر نفوذ ایالات متحد آمریکا و در اجرای برنامه‌های آزادسازی اقتصاد ژاپن برابر با الگوی قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ و قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴ ایالات متحد آمریکا تصویب شد.

نخستین وظیفه قانون بورس ژاپن حفظ حقوق سرمایه‌گذاران است، با این حال مقررات مشروحه در مورد نحوه تهیه و تنظیم ترازنامه و روشهای ارزیابی بیان نمی‌کند. این قانون تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس و شرکتهای را که اوراق قرضه خود را به ارزش اسمی حداقل ۵۰۰ میلیون ین در یکی از بورسهای ژاپن منتشر می‌کنند در بر می‌گیرد.

برابر با این قانون بنگاهها موظفند هر شش ماه یکبار گزارش اوراق بهادار خود را که به صورتهای مالی سالانه و یا شش ماهه



تضمین مسئولیت صاحبان سرمایه نشان می‌دهد. پس از جنگ جهانی دوم قانون بورس

مبانی گزارشگری مالی منابع حقوقی

مقررات حسابداری در ژاپن با توجه به تفصیل و حوزه کاربرد آنها، متکی بر سه منبع حقوقی مختلف است. این سه منبع عبارت است از: قانون تجارت، قانون بورس و قانون مالیاتها.

قانون تجارت که تاریخ تصویب آن به ۹ مارس ۱۸۹۹ برمی‌گردد، در اصول بازنمایی از قانون تجارت آلمان است. زیرا ژاپن در دوره اصلاحات میجی (Meiji) در سالهای ۱۸۶۸ تا ۱۹۱۲ زیر نفوذ شدید غرب قرار داشت. هدف قانون تجارت ژاپن که بازنمای آن در مقررات ارزیابی

و محدودیت تقسیم سود مشهود است بیش از هر چیز خود را در احکام حمایت از بستانکاران و حفظ دارایی خالص به‌عنوان

آنها پیوست است ارائه کنند، که در این حالت مقررات خاص چندی نیز برای تنظیم آنها وجود دارد. هر یک از دو قانون تجارت و قانون بورس با آیین‌نامه‌هایی تکمیل می‌شود. آیین‌نامه قانون تجارت در مورد ترازنامه، صورت حساب سود و زیان، گزارش مالی و داراییهای ثابت شرکتهای سهامی (آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه)، و آیین‌نامه قانون بورس در مورد اصطلاحات و نحوه تهیه و تنظیم صورتهای مالی از اهمیت خاصی برخوردار است.

عامل دیگری که تاثیر درخور توجهی بر نظام حسابداری ژاپن دارد، اصول حسابداری بازرگانی^۱ است که هیئت بررسیهای حسابداری بازرگانی^۲ در وزارت دارایی^۳ آن را تدوین می‌کند.

این هیئت مجمعی از نمایندگان صنایع، حساب‌برسان، دولت و دانشگاههاست. اصول حسابداری بازرگانی از نظر محتوا و طبیعت حقوقی به میزان بسیار زیادی شبیه اصول پذیرفته شده حسابداری امریکاست. این اصول قدرت قانونی مستقیمی ندارد، اما لازم است تمام بنگاهها آنها را در تهیه و تنظیم گزارشها و صورتهای مالی خود برابر قانون تجارت و قانون بورس و همچنین مطابق با هر یک از آیین‌نامه‌های مربوط رعایت کنند. این اصول با آرای انجمن حسابداران رسمی ژاپن تکمیل می‌شود.

مبنای تنظیم اظهارنامه مالیاتی، صورتهای مالی است که براساس قانون تجارت تهیه می‌شود. مقررات ارزیابی مالیاتی خط قرمزی است که حوزه عمل حسابداری را ترسیم می‌کنند. اصول حسابداری بازرگانی تا آن جایی مبنای کار قرار می‌گیرد که در تعارض با الزامات مقررات مالیاتی قرار نداشته باشد. اجرای این قوانین به این معنی است که تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس (به جز صورتهای مالی که باید برابر قانون تجارت تنظیم شده و برای تصویب به مجمع

عمومی ارائه شود) باید صورتهای مالی دیگری براساس قانون بورس تنظیم کرده و آن را به وزارت دارایی تسلیم کنند.

اصول تهیه و تنظیم صورتهای مالی ژاپن که از طرف هیئت بررسیهای حسابداری بازرگانی با عنوان استانداردهای حسابداری مالی برای بنگاههای اقتصادی (اصول حسابداری ژاپن) تدوین شده است و قواعد اصلی حسابداری را تشکیل می‌دهد به جز اصول حسابداری اصل واقعیت، اصل افشا، اصل تداوم فعالیتها، اصل احتیاط و اصل وحدت رویه در تنظیم صورتهای مالی برای مقاصد مختلف را نیز در بر می‌گیرد.

سیستم حقوقی ژاپن شرکتهای تجاری مختلط غیرسهامی، تضامنی، مسئولیت محدود و همچنین شرکتهای سهامی را در بر می‌گیرد. با وجود گسترش چشمگیر شرکتهای با مسئولیت محدود، شرکتهای سهامی از نظر اقتصادی بیشترین اهمیت را دارا هستند. از این رو در اینجا تنها به این شکل حقوقی از شرکتهای می‌پردازیم. توسعه درخور توجه این شرکتها بیشتر نتیجه تاسیس ساده، تسهیلات مالیاتی و انتقال و داد و ستد ساده سرمایه آن می‌باشد. از این روست که بسیاری از واحدهای کوچک این شکل حقوقی را انتخاب می‌کنند.

صورتهای مالی برابر قانون تجارت ژاپن صورتهای مالی از ۵ صورتحساب تشکیل می‌شود. بند یک ماده ۲۸۱ قانون تجارت از حسابداران می‌خواهد که ترازنامه، صورتحساب سود و زیان، گزارش مالی، پیشنهاد تقسیم سود یا تخصیص زیان و پیوست ترازنامه و صورتحساب سود و زیان را تهیه و تنظیم کنند. طبق قانون تجارت ترازنامه می‌تواند به شکل حساب یا گزارش باشد که البته شکل حسابی آن بیشتر متداول است. قانون بورس تنظیم ترازنامه را به شکل حساب تجویز می‌کند. قانون تجارت شرکتهای را به

سه گروه تقسیم می‌کند. شرکتهای کوچک بنگاههایی هستند که سرمایه آنها کمتر از ۱۰۰ میلیون ین، و شرکتهای متوسط واحدهایی است که سرمایه آنها بین ۱۰۰ تا ۵۰۰ میلیون ین می‌باشد. بنگاههایی شرکتهای بزرگ شناخته می‌شوند که یا سرمایه آنها دست کم ۵۰۰ میلیون ین بوده یا مجموع تعهدات آنها حداقل به ۲۰ میلیارد ین برسد. این طبقه‌بندی الزامات متفاوتی در حسابداری و به ویژه در آگهی و انتشار صورتهای مالی به وجود می‌آورد. شرکتهای سهامی بزرگ موظف هستند که ترازنامه، صورتحساب سود و زیان و بخشی از صورت پیوست خود را منتشر کنند، در حالی که شرکتهای سهامی کوچک و متوسط تنها باید ترازنامه خود را آگهی نمایند. با این حال در گذشته بسیاری از شرکتهای سهامی کوچک و متوسط این وظیفه را انجام نداده‌اند. از این رو قانونگذاران ژاپن کوشش می‌کنند شرکتهای کوچک را موظف سازند در صورت منتشر نکردن صورتهای مالی خود، آنها را به اداره ثبت شرکتهای ارائه کنند.

حسابداری صورتهای مالی

در ژاپن حسابرسی صورتهای مالی ابتدا توسط حساب‌برسان شرکت که در قانون وظایف آنها مشخص شده است و یکی از ارگانهای شرکتهای سهامی را تشکیل می‌دهند صورت می‌گیرد. حساب‌برسان شرکت در واقع با توجه به وظایف کمی که به عهده دارند به جای هیئت نظارت قرار می‌گیرند. این حساب‌برسان نیازی به صلاحیت ویژه ندارند، از این رو غالباً این وظیفه را به مدیران بازنشسته شرکت که مطابق انتظار مخالفتی با سیاستهای هیئت مدیره شرکت نمی‌کنند و در نتیجه در عمل نقش کنترل و نظارت آنها بسیار محدود است واگذار می‌کنند. یکی از قوانین متمم قانون تجارت مقرر می‌کند که علاوه بر این صورتهای مالی شرکتهای بزرگ باید توسط

حسابرسان خارجی حسابرسی شود. این حکم برای صورتهای مالی بنگاههایی که براساس قانون بورس تنظیم می‌شوند، نیز جاری است. پیشنهاد وزارت دارایی درباره اصلاح قانون تجارت این است که در شرکتهای سهامی بزرگ به جای دو حسابرس که تاکنون وجود دارد، سه حسابرس داخلی وجود داشته باشد که دست کم یکی از آنها تا پنج سال پیش از انتخاب نباید عضو هیئت مدیره و یا کارمند بنگاه یا گروه شرکتها باشد.

ترازنامه داراییها

تفکیک داراییهای ثابت و جاری براساس مدت بیش از یک سال یا کمتر از یک سال (قاعده سالانه) تعیین می‌شود. ارزیابی داراییهای ثابت برابر بند ۲ ماده ۳۴ قانون تجارت بدون محدودیت براساس اصل قیمت تمام شده که مبنای حفظ سرمایه اسمی است صورت می‌گیرد. قیمت‌گذاری جدید بیش از سقف ارزیابی یعنی قیمت تمام شده مجاز نمی‌باشد.

حق سرقفلی مشتق^۴ نیز مانند حق علائم تجارتي و حق امتیاز جزو داراییهای ثابت نامشهود محسوب می‌شود. اما این دارایی را تنها زمانی می‌توان به حساب دارایی ثابت نامشهود منظور کرد که به‌طور معوض و یا در نتیجه ادغام تحصیل شده باشد. برابر بند ۷ ماده ۲۸۵ قانون تجارت این دارایی باید در مدت پنج سال به روش خطی مستهلک شود. از نظر مالیاتی برآورد عمر مفید به عهده بنگاه گذاشته شده است. بقیه ارقام داراییهای ثابت نامشهود که به‌طور معوض تحصیل شده‌اند باید به قیمت تمام شده ارزیابی و به همان نحو به روش خطی مستهلک شوند.

استهلاک انباشته هر یک از ارقام داراییهای ثابت عینی می‌تواند جداگانه و در ارتباط با هر یک از ارقام، یا به‌طور کلی با

عنوان استهلاک انباشته داراییهای ثابت استهلاک‌پذیر در ترازنامه نشان داده شوند. همچنین داراییهای ثابت می‌توانند به‌طور خالص، اما با ذکر میزان استهلاک انباشته آنها در ادامه ترازنامه ثبت شوند (ماده ۱۵ آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه). برای به حساب دارایی بردن بهره اعتبارات دریافتی برای ساخت داراییهای ثابت (توسط خود شرکت)، حق انتخاب وجود دارد. این مبلغ با توجه به نبود مقررات قانونی در برخی موارد در ادامه ارزش کل داراییهای ثابت استهلاک‌پذیر ذکر می‌شود. با این حال در عمل از این اختیار بسیار کم استفاده می‌شود.

اگر کالایی هدیه شود یا با مبادله دریافت شود باید به قیمتی صحیح و دقیق ارزیابی و ثبت شود.

اندوخته پنهانی که با خروج داراییهای ثابت عینی ظاهر می‌شود می‌تواند در چارچوب ضوابط معین - مانند مقررات موضوع ماده ۶۵ قانون مالیات بر درآمد آلمان، به حساب اندوخته جایگزینی گذاشته شده و سپس به حساب داراییهای خریداری شده جدید منظور شود.

کممکهای دولتی یا کمک به سرمایه‌گذاری‌ها می‌توانند از قیمت تمام شده خرید یا تولید به‌طور مستقیم کسر شده یا به‌عنوان اندوخته آزاد جزو سرمایه اختصاصی (حقوق صاحبان سهام) منظور شوند. این امر می‌تواند به صورت ثبت ناخالص یا ثبت خالص با ذکر مقدار کمک در پیوست ترازنامه انجام شود. این امر نیز مجاز شناخته شده است که کمک بی‌درنگ به‌عنوان درآمد ثبت شود.

برای استهلاک برنامه‌ای (عادی) ارقام استهلاک‌پذیر طبق بند ۲ ماده ۳۴ قانون تجارت روشهای زیرمجاز شناخته شده‌اند:

- روش خطی؛
- روش نزولی؛
- روش کارکرد؛

● روش مجموع سنوات؛

و در شرایطی روش جایگزینی که برابر آن جایگزینی ارقام جزئی هزینه تلقی می‌شوند.

روش کارکرد تنها برای تاسیسات و تجهیزات معادن، هواپیماها، وسایل حمل‌ونقل و برخی دیگر از ارقام دارایی مجاز می‌باشد. بیشتر بنگاهها روش نزولی را به کار می‌برند. بر خلاف مقررات آلمان ساختمانها نیز می‌توانند به روش نزولی مستهلک شوند.

از نظر مالیاتی اصولاً روش استهلاک خطی و نزولی مجاز است و برای سایر روشها باید موافقت اداره دارایی کسب شود. داراییها در ابتدا در طول عمر مفید عادی خود تا مانده ۱۰ درصد و در جایگزینی تا مانده ۵ درصد قیمت تمام شده مستهلک می‌شوند. مانده دفتری حاصل تنها در زمان خروج دارایی می‌تواند به هزینه منظور شود. عمر مفید داراییهایی که در قانون تجارت به‌طور مشخص ذکر نشده است می‌تواند براساس جدول استهلاک قانون مالیاتها که بسیاری از بنگاهها برای تنظیم ترازنامه تجاری و ترازنامه مالیاتی از آن استفاده می‌کنند، تعیین شود.

مسئله مهم این است که با کسب مجوز از اداره دارایی هم روش استهلاک و هم نرخ استهلاک (حتی برای همان ارقام) می‌تواند تغییر کند و این چیزی جز نقض ثبات رویه در ارزیابی نیست. این امر موجب می‌شود که استهلاک بر مبنای سود مورد نظر محاسبه و تعیین شود. از نظر مالیاتی استهلاک مستلزم هیچ برنامه و روش ثابتی نیست، امری که خلاف مقررات قانون تجارت است. افزون بر این بنگاهها می‌توانند استهلاک اضافی برای استفاده بیش از انتظار از دارایی و یا تغییرات فن‌آوری درخواست کنند.

برای داراییهای کم‌ارزش، یعنی داراییهایی که قیمت تمام شده آنها کمتر از

۱۰۰ هزار یمن باشد امکان ثبت آنها به عنوان هزینه در سال تهیه وجود دارد.

استهلاک غیربرنامه‌ای (غیرعادی) برابر بند ۲ ماده ۳۴، ماده ۲۸۵ و بند ۲ همین ماده از قانون تجارت تنها زمانی باید محاسبه شود که در تاریخ ترازنامه کاهش اساسی و مداوم در قیمت دارایی قابل پیش‌بینی باشد. در عمل استهلاک غیربرنامه‌ای به ندرت اجرا شده است، چون مقررات مالیاتی آن را تنها به حالت‌های استثنایی مانند حوادث ناگهانی محدود، و برای زمین عموماً منع کرده است. افزایش مجدد قیمت، در حالت از بین رفتن علت استهلاک، از نظر حقوقی پیش‌بینی نشده است.

استهلاک خاص مالیاتی می‌تواند یا با استهلاک اضافی در سال تهیه یا با تسریع استهلاک از راه اعمال نرخهای بالا در طول چند سال انجام شود. این وجوه باید در چارچوب تصمیم‌گیری تقسیم سود به حساب اندوخته‌ای با عنوان اندوخته استهلاک خاص که باید ظرف هفت سال از آن تاریخ به‌طور مساوی حل گردد، گذاشته شود.

عملیات مربوط به اجاره‌های بلندمدت^۵ که به‌طور مختصر از آن یاد شده است به اجاره‌های عملیاتی^۶ و اجاره‌های مالی^۷ تقسیم می‌شود.

در اجاره مالی، اجاره‌کننده حق انتخاب بین به دارایی بردن مال مورد اجاره و یا افشای آن را در صورت پیوست ترازنامه داراست. با این حال در عمل اجاره‌کننده آن را به حساب دارایی نمی‌برد، و اجاره‌دهنده آن را به‌عنوان قرارداد فروش اقساطی در نظر می‌گیرد.

برای تمام اوراق قرضه (بند ۱ ماده ۲۸۵/۵ قانون تجارت) و سهام پذیرفته شده در بورس (بند ۱ ماده ۲۸۵/۶ قانون تجارت) داراییهای مالی این حق انتخاب وجود دارد که آنها را به قیمت تمام شده یا به اقل قیمت بورس یا بهای بازار ثبت کنند

(بند ۲ ماده ۲۸۵/۵ . بند ۲ ماده ۲۸۵/۶ در رابطه با بند ۱ ماده ۲۸۵/۲ قانون تجارت). استثناً بر این حق انتخاب سهام پذیرفته شده در بورس بنگاههای وابسته است (روش ارزش ویژه طبق قانون تجارت و قانون مالیات بر شرکتها نمی‌تواند به کار رود). که تنها باید به قیمت تمام شده آن به حساب آورده شود (بند ۲ ماده ۲۸۵/۶ قانون تجارت). قیمت‌گذاری اوراق بهادار به قیمتی کمتر از بهای بازار یا بورس از نظر مالیاتی تنها با درخواست از اداره دارایی و موافقت آن امکان‌پذیر است، از این رو بسیاری از بنگاهها این ارقام را نیز در صورت وجود ارزش بازیافتنی کمتر باز هم به قیمت تمام شده ثبت می‌کنند. تنها در حالت کاهش اساسی و مداوم قیمت است که استهلاک اجباری برای تمام داراییهای مالی پذیرفته شده در بورس و سهام و اوراق بهادار شرکتهای وابسته وجود دارد (بند ۲ ماده ۲۸۵/۵ و بند ۲ ماده ۲۸۶/۶ در رابطه با بند ۱ ماده ۲۸۵/۲ قانون تجارت).

کاهش اساسی قیمت، کاهش ارزشی به میزان بیش از ۵۰ درصد در نظر گرفته می‌شود. محاسبه و تعیین قیمت سهام تمام شده به وسیله اجرای روش میانگین موزون و یا سایر روشهای پذیرفته شده ارزیابی انجام می‌شود. در اجرای این روشها تغییر روش امکان‌پذیر است اما برای پذیرش مالیاتی باید به تایید اداره دارایی برسد. در مورد وامها چنانچه مابه‌التفاوتی بین قیمت تمام شده و ارزش اسمی وجود داشته باشد، این مابه‌التفاوت می‌تواند در طول مانده مدت به‌طور خطی اضافه و مستهلک شود.

اصلاح حسابهای دریافتنی داراییهای ثابت می‌تواند براساس روش ناخالص در یک حساب متمرکز شده و مبلغ اصلاحی آنها در آخرین ردیف داراییهای ثابت ثبت شوند.

ثبت خالص حسابهای دریافتنی با ذکر و

افشای ارقام اصلاحی، در صورت پیوست ترازنامه نیز امکان‌پذیر است. برای حسابهای دریافتنی داراییهای جاری نیز همین روش قابل اجراست (ماده ۱۰ آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه).

مبنای ارزیابی داراییهای جاری مقررات ردیف ۱ ماده ۳۴ و بند ۱ و ۲ ماده ۲۸۵/۲ قانون تجارت است. بر این مبنای ارقام داراییهای جاری باید به قیمت تمام شده یا به قیمت کمتری در تاریخ ترازنامه (ارزش روز، ارزش بازار) ارزیابی شوند. چنانچه ارزشهای اخیر به‌طور اساسی کمتر از قیمت تمام شده باشد باید این قیمتها مبنای ارزیابی قرار گیرند، به شرطی که انتظار رود که این قیمتها به‌طور پایدار در سطحی پایتتر از قیمت تمام شده قرار می‌گیرند.

بنابراین کاهش قیمت باید از یک طرف اساسی و از طرف دیگر پایدار باشد تا بتوان ارزش کمتری را مبنای ارزیابی قرار داد. حسابهای دریافتنی اصولاً باید به ارزش اسمی خود به حساب منظور شوند، با این حال لازم است که در صورت لزوم اصلاح شده و در حالت وصول نشدن مستهلک شوند (ردیف ۳ ماده ۳۴ در رابطه ماده ۲۸۵/۴ قانون تجارت).

از آنجا که این احکام چندان صریح نیستند در عمل (بدون توجه به شرایط واقعی) تنها مقررات مالیاتی مبنای عملیات قرار می‌گیرد.

حقوق مالیاتی اصلاح کلی حسابهای دریافتنی را بر حسب نوع فعالیتها اقتصادی بنگاه از ۳/۰ درصد تا ۳/۱ درصد مانده حسابهای اجازه می‌دهد (حق انتخاب). در این مورد بنگاه نیز می‌تواند با توجه به وضعیت وصولی از بدهکاران، مثلاً در سه سال گذشته، درصدی از مانده بدهکاران را برای محاسبه اصلاح کلی حساب در نظر بگیرد.

اصلاح جزئی حسابهای دریافتنی حداکثر تا ۵۰ درصد هر یک از مطالبات تنها

در ورشکستگی، تصفیه و تجدید سازمان می‌باشد. طبق اصول حسابداری بازرگانی مطالباتی که با کسر از ارزش اسمی به وجود می‌آیند می‌توانند به ارزش اسمی ثبت شوند. کسر مبلغ^۸ می‌تواند به اقساط مساوی تا سررسید مستهلک شود.

در مورد اوراق بهادار داراییهای جاری همان مقررات اوراق بهادار داراییهای ثابت اجرا می‌شوند. ارزیابی می‌تواند به قیمت تمام شده یا به بهای کمتر بازار در تاریخ ترانزنامه انجام شود. قیمت تمام شده می‌تواند به روش میانگین موزون محاسبه شود. با موافقت اداره دارایی تغییر روش در ارزیابی قیمت تمام شده اوراق بهادار (و قیمت تمام شده موجودیهای جنسی) در هر زمان ممکن است.

اصولاً خود شرکت نمی‌تواند سهام خود را نگهداری کند. اما استثناهایی بر این قاعده در مورد خرید سهام یا در حالت ادغام (ماده ۲۱۰ قانون تجارت) وجود دارد. در این صورت این قبیل سهام جزو داراییهای جاری طبقه‌بندی می‌شوند. برای ارزیابی موجودیهای جنسی اصولاً همان ماده ۲۸۵/۲ قانون تجارت به کار می‌رود، و در حالتی که کاهش ارزش موقت باشد با استفاده از حق انتخاب می‌توان ارزش آنها را براساس ضوابط پذیرفته شده به میزان مربوط کاهش داد. از این رو در ژاپن این امکان وجود دارد که موجودیهای جنسی در ترانزنامه به قیمت تمام شده (هر چند که ارزشهای بازیافتنی بیشتر باشد) ثبت شوند. این از اختیارات بنگاه است که از اصل اقل قیمت استفاده کند.

در ارزیابی قیمت تمام شده محصولات می‌توان به انتخاب از سیستم هزینه‌یابی کامل واقعی یا از سیستم هزینه‌یابی کامل استاندارد استفاده کرد. برای محاسبه و تعیین ارزش موجودیها به جز روش ارزیابی انفرادی (روش شناسایی ویژه) می‌توان

روشهای اولین صادره از اولین وارده^۹، اولین صادره از آخرین وارده^{۱۰} میانگین، ارزش خالص بازیافتنی و روش آخرین خرید را نیز به کار برد. در تنظیم ترانزنامه تجارتي و مالیاتی باید از روشهای یکسان استفاده کرد. در این ارزیابیها می‌توان اصل اقل قیمت را به کار برد.

بنگاه می‌تواند برای گروههای موجودی و نیز رشته و حوزه فعالیتهاى مختلف خود از روشهای ارزیابی متفاوت استفاده کند. در کاربرد اصل اقل قیمت مقایسه ارزشهای موجودیهای جنسی می‌تواند به تفکیک، یا براساس گروه موجودیها انجام شود.

پیش‌پرداختها می‌توانند جزو داراییهای جاری در نظر گرفته شده یا - در صورتی که ظرف یک سال به هزینه تبدیل شوند - بی‌درنگ به حساب هزینه برده شوند. در حقوق تجارت ژاپن حسابهای زیر می‌تواند در ترانزنامه ثبت شوند:

- هزینه‌های تاسیس (ماده ۲۸۶)؛
- هزینه‌های افتتاح و گشایش بنگاه (ماده ۲۸۶/۲)؛
- هزینه‌های تحقیق و توسعه (ماده ۲۸۶/۳)؛
- هزینه‌های انتشار سهام جدید (ماده ۲۸۶/۴)؛
- هزینه‌های انتشار اوراق قرضه و اعطای وام (ماده ۲۸۶/۵)؛
- تفاوت کسری اوراق قرضه (ماده ۲۸۷)؛
- بهره تاسیس.

منظور از بهره تاسیس بهره موجودی سهام و بهره به سپرده‌های سهامداران در طول تاسیس و راه‌اندازی شرکت سهامی قبل از شروع فعالیت اصلی است.

این حسابها که در عمل به ندرت به حساب دارایی برده می‌شوند برحسب مورد باید در ۳ یا ۵ سال مستهلک شوند. به موجب قانون مالیات بر شرکتها تعیین مدت استهلاك در اختیار شرکت است.

تقسیم سود طبق ردیف ۴ بند یک ماده

۲۹۰ قانون تجارت پس از وضع اندوخته قانونی صورت می‌گیرد و طبق مواد ۲۸۶/۲ و ۲۸۶/۳ قانون تجارت به میزان مانده آن محدود می‌شود.

هزینه‌های تحقیق و توسعه تنها زمانی می‌تواند به حساب دارایی برده شود که برای بنگاه محرز شود که درآمدهای حاصل از پروژه بیش از هزینه‌های تحقیق و توسعه خواهند بود. در صورتی که این هزینه‌ها به حساب دارایی برده نشوند این مخارج جزو هزینه‌های دوره محسوب شده و در حساب سود و زیان جزو هزینه‌های اداری عمومی قلمداد می‌شوند. معمولاً بنگاهها از این روش استفاده می‌کنند تا از مزیت مالیاتی که از این راه به دست می‌آید استفاده کنند. از این راه بنگاهها می‌توانند در سالهای رکود با به حساب دارایی بردن آنها سود خود را افزایش، و در سالهای رونق با بازتاب آنها در حساب سود و زیان آن را کاهش دهند.

بدهی و حقوق صاحبان سهام میزان سرمایه اصلی در ترانزنامه بنگاههای ژاپن الزاماً از حاصل ضرب تعداد سهام منتشر شده در ارزش اسمی آنها به دست نمی‌آید، چون بنگاهها موظف هستند حداقل ۵۰ درصد دریافتی بیش از ارزش اسمی را که به وسیله عرضه سهام به دست می‌آید به حساب سرمایه اصلی منظور کنند.

در مورد سرمایه اصلی باید توجه کرد که از سال ۱۹۵۱ به جز سهام به ارزش اسمی، سهام بدون ارزش اسمی نیز منتشر می‌شود، هر چند که در عمل تا به کنون استقبال چندانی از آن نشده است.

اندوخته‌هایی که در قانون از آنها ذکر شده است، اندوخته قانونی و اندوخته سرمایه هستند. اولی اندوخته‌ای است که بنگاهها باید مبلغی به میزان حداقل ۱۰ درصد سود خالص سالانه خود را در آن حساب منظور کنند تا این مبلغ به ۲۵ درصد

سرمایه اصلی برسد، و دومی صرف سهام و ادامه در صفحه ۷۶

روشهای حسابداری در ژاپن



بقیه تعهدات جزو تعهدات بلندمدت محسوب می‌شود که نیازی به طبقه‌بندی آنها بر حسب مدت نیست. ماده ۲۶ آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه تنها مقرر می‌کند که هر گروه از تعهدات باید به‌طور صحیح بر اساس موضوع خاص خود طبقه‌بندی شود. تعهدات در برابر سهام داران بزرگ یا شرکتهای وابسته لازم نیست که در گروههای خاص طبقه‌بندی شوند بلکه می‌توانند به‌طور انتخابی با ذکر توضیح نیز مشخص شوند.

در نظام حسابداری ژاپن ذخایر معمولاً با عناوین خاص ثبت نمی‌شوند، بلکه به‌عنوان تعهدات کوتاه مدت و بلندمدت ثبت می‌شوند. در این مورد اصولاً بین ذخایری که خصلت تعهدی دارند و ذخایری که خصلت هزینه‌ای دارند تمایز قائل می‌شوند. در مورد اخیر که می‌تواند طبق ماده ۲۸۷/۲ قانون تجارت تشکیل شوند این امکان وجود دارد که با عنوان خاص خود ثبت شوند (بند ۱ ماده ۳۳ آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه).

نسبت زیانهای احتمالی ناشی از معاملات در جریان و ذخایر برای هزینه‌های اساسی اصولاً اجباری است. بنا بر این حال این ذخایر از نظر مالیاتی قابل کسر نبوده و از این جهت بندرت از طرف بنگاهها تشکیل می‌شوند. همچنین از نظر مالیاتی ذخیره برای تخفیفات و خدمات به مشتریان پذیرفتنی نمی‌باشد. با وجود این بر اساس قانون تجارت برای تشکیل این نوع ذخایر حق انتخاب وجود دارد.

مهمترین گروه ذخایر، ذخیره‌هایی هستند که هم باید ثبت شوند و هم از نظر مالیاتی پذیرفتنی باشند. ذخیره تضمین کالا، ذخیره برگشت کالا، ذخیره پرداخت پاداش به کارکنان و ذخیره پایان خدمت کارکنان از این گروه هستند.

استفاده از مزایای مالیاتی مستلزم ثبت ذخیره‌ها در ترازنامه تجاری است که در همه

این موارد باید سقف مالیاتی رعایت شود: الف - ذخیره تضمین، گاهی براساس مقررات مالیاتی می‌تواند تنها بین ۱/۰ درصد و ۵/۰ درصد فروش سال گذشته باشد. یا می‌تواند بر مبنای ۱/۰ درصد تضمینهای انجام شده نسبت به فروشهای دو دوره گذشته محاسبه شود.

ب - تشکیل ذخیره برگشت گاهی محدود به رشته فعالیت‌های معین است. حداکثر آن از درصد کالاهای برگشتی نسبت به فروش دوره قبلی به دست می‌آید.

ج - برای محاسبه میزان ذخیره پرداخت پاداش به کارکنان از پرداختهای واقعی در سال گذشته آن استفاده می‌شود.

برای سه نوع ذخیره یاد شده قانون مالیات بر شرکتهای ژاپن مقرر کرده است که این ذخایر در دوره بعد حل شده و در تاریخ ترازنامه دوباره تشکیل شوند. در حالی که تاکنون تنها ذخیره بازنشستگی داخلی برای بازخرید خدمت که پرداختهای آن یکجا صورت می‌گرفت تشکیل می‌شد، اینک به‌طور فزاینده‌ای نیز صندوقهای بازنشستگی خارجی برای پرداختهای مستمر که از طرف بانکها و موسسات بیمه حمایت می‌شوند تاسیس می‌شوند. برای این که مبلغ آن از نظر مالیاتی پذیرفتنی باشد سه روش برای محاسبه آن وجود دارد:

۱- بدون هرگونه روش یا ضابطه خاصی بنگاهها می‌توانند حداکثر به میزان ۶ درصد حقوق و دستمزد پرداختی سالانه را به حساب ذخیره بازنشستگی منظور کنند.

۲- چنانچه بنگاهها ذخیره بازنشستگی را به همان میزانی که در صورت ترک داوطلبانه تمام کارکنان در پایان سال به آنها پرداخت می‌شود تشکیل دهند، در این صورت مقررات مالیاتی پذیرش این ذخیره را به ۴۰ درصد کل مبلغی که باید پرداخت شود محدود می‌کند (به علت صرف نظر کردن از محاسبه ارزش فعلی وجوه). بسیاری از بنگاهها مبلغ ذخیره را معادل این سقف

اضافه دریافتی حاصل از عرضه اوراق قرضه است که باید به حساب اندوخته سرمایه گذاشته شود.

اندوخته قانونی می‌تواند برای جبران زیان به کار رود یا به سرمایه اصلی تبدیل شود. برای زیان غیر قابل تامین هیچ حساب دارایی تشکیل نمی‌شود، بلکه این زیان باید در حساب سرمایه اختصاصی به‌طور واضح افشا شود.

در مورد اندوخته‌های حاصل از سود بنگاه این امکان وجود دارد که اندوخته‌های آزاد بسیاری برای کسب مزایای مالیاتی (تعویق مالیات) تشکیل شود که غالباً به‌عنوان ذخایر بدون تعهدات شناخته می‌شوند.

بنگاهها می‌توانند با شرایط خاصی اندوخته‌هایی برای استهلاکات خاص، اقلام جایگزینی، سرمایه‌گذاری در کشورهای در حال توسعه و زیانهای ناشی از سرمایه‌گذاری‌های خارجی تشکیل دهند. همچنین تشکیل اندوخته‌ای به میزان سود حاصل از فروش داراییهای ثابت برای انتقال ذخایر پنهان اجازه داده شده است. اندوخته‌های آزاد دیگری نیز می‌توانند برای توسعه بنگاهها، هزینه‌های تحقیق و توسعه یا فعالیت‌های بسیار دیگری تشکیل شوند.

در عمل از این امکان، یعنی تشکیل اندوخته‌های آزاد، استفاده‌های مفید و کارساز بسیار زیادی می‌شود.

با عنوان تعهدات کوتاه مدت، تعهدی ثبت می‌شود که ناشی از فعالیت‌های اصلی بنگاه باشد (بدون در نظر گرفتن مدت آن)، یا مانده مدت آن از یک سال تجاوز نکند.

در نظر می‌گیرند.

۳- برعکس در صورتی که محاسبه ذخیره بازنشستگی بر مبنای ارزش فعلی پرداختهای آتی انجام شود، مقررات مالیاتی تنزیل وجوه را با نرخ معادل ۵/۵ درصد می‌پذیرد.

چنانچه صندوقهای بازنشستگی خارجی تشکیل شود دریافتهای آن با شرایط زیر تا ۱۰۰ درصد از نظر مالیاتی پذیرفتنی است:

پرداختها و مستمریها باید به روشهای مالی، ریاضی به طور دقیق محاسبه شده باشند. از این گذشته بنگاه باید در بلندمدت در موقعیتی باشد که بتواند صندوق را تامین مالی کند. صندوق بازنشستگی باید در اداره دارایی به ثبت رسیده و مقررات آن را در انطباق با قوانین مالیاتی باشد.

صورت حساب سود و زیان

در قانون بورس ژاپن برای تنظیم صورت حساب سود و زیان به روشی روش هزینه فروش^{۱۱} (قیمت تمام شده کالای فروش رفته) تجویز شده است. هر چند در این مورد مقرراتی در قانون تجارت ژاپن یافت نمی‌شود ولی در عمل به طور یکسان از روش هزینه فروش استفاده می‌شود.

مقررات آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه در مورد ساختار صورت حساب سود و زیان به طور کلی چندان جامع نیست. این مقررات تنها ساختار کلی این صورت حساب را که هم می‌تواند به صورت گزارشی و هم به صورت حسابداری تنظیم شود بیان می‌کند. عناوین حسابها باید از نظر عینی درست انتخاب شوند. در حالی که احکامی در مورد محتوای حسابها وجود ندارد. برخی مالیاتهای پرداختی قابل شناسایی نیست چون مالیات بر مشاغل به عنوان جزئی از هزینه‌های اداری-تشکیلاتی و توزیع و فروش در نظر گرفته می‌شود. به علاوه این مالیات می‌تواند در دوره‌ای که شناسایی می‌شود یا در آن دوره پرداخت می‌شود به حساب هزینه منظور شود. اقلام غیرعادی که کم‌اهمیت هستند می‌توانند

جزو اقلام عادی در نظر گرفته شوند. طبق بند ۱ ماده ۵۲ آیین‌نامه تهیه و تنظیم ترازنامه سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعادی در صورتی که میزان آنها کم‌اهمیت باشند می‌توانند با یکدیگر تهاتر شوند. برخلاف اصل نابرابری^{۱۲}، اصل تحقق در حسابداری ژاپن اعتبار کامل دارد.

در مورد درآمدهای حاصل از قراردادهای تولیدات بلندمدت، روش درصد پیشرفت کار و روش کار تکمیل شده به موازات هم پذیرفتنی هستند، ولی در عمل با توجه به تعویق پرداخت مالیات در روش کار تکمیل شده این روش اجرا می‌شود. در روشهای اقساطی می‌توان از اصل شناسایی و ثبت درآمد در زمان فروش، وقتی که اقساط در هر سررسید پرداخت می‌شود، صرف نظر کرد. در معاملات حق‌العمل کاری دریافتی امر می‌تواند یا در زمان فروش یا در زمان دریافت اطلاعاتی فروش، در صورتی که به طور مرتب ارسال شود، ثبت شود. زیانهای سال مالی می‌تواند تا ۵ سال به دوره‌های بعد منتقل شود.

پی‌نوشت

- 1- Business Accounting Principles (BAP)
- 2- Business Accounting Deliberation Council (BADC)
- 3- Ministry of Finance (MOF)
- 4- Derivative Goodwill
- 5- Leasing
- 6- Operating - Leasing
- 7- Finance - Leasing
- 8- Disagio
- 9- Fifo
- 10-Lifo

۱۰- در روش هزینه فروش، قیمت تمام شده کالای فروش رفته، هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها در برابر درآمد فروش قرار می‌گیرد تا از این طریق سود ویژه دوره به دست آید.

11- Imparity Principle

۱۲- بر اساس اصل نابرابری درآمدهایی که با فروش محقق نشده‌اند نباید ثبت شوند، در صورتی که هزینه‌هایی که هنوز شناسایی نشده‌اند می‌توانند یا باید ثبت شوند.

منبع

"رویه‌های حسابداری بین‌المللی"

International Bilanzierung, By Kuetting & Weber

آموزش خامدود . سه ماه پیش‌تیبانی . کاراختی مادام العمر سیستم پرسنلی و حقوق دستمزد آرک

Ark

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سه‌جانبی‌حصص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱