

日本资产负债表内容简介

刘惠君(教授)

(广州大学商学院 广州 510006)

【摘要】 本文介绍了日本两大财务报表之一的资产负债表,该表共包括资产、负债和资本三要素。其中资产分为流动资产、固定资产和递延资产,和我国差别较大的是固定资产和递延资产项目。此外,一级会计科目较多、报表项目较细也是日本会计的特色之一。

【关键词】 压缩记账法 建设利息 固定资产 递延资产

在我国现行会计准则扩大实施范围的情况下,研究与我国毗邻且文化传统相交融的日本的两大财务报表之一的资产负债表项目及其计量方法,对我们重新评价现行会计准则的实施效果、界定其实施范围等有一定现实意义。资产负债表是日本两大财务报表之一,表中列示三项会计要素,即资产、负债和资本,采用格式为账户式,即资产列示在该表的左方,负债和资本列示在右方,体现的是“资产=负债+资本”的平衡公式。其排列原则上使用流动性排列法。

一、资产

1. 流动资产。日本资产负债表内的流动资产内容和我国相似,但在账户设置方面,日本要比我国细得多。例如,日本会计将票据分为三类,即营业票据(包括狭义的营业票据、营业外票据)、金融票据(包括借贷票据、融通票据)和营业保证票据,不同的票据分别不同的账户核算,即狭义的营业票据在“应收票据”账户中核算,营业外票据在“应收营业外票据”账户中核算,融通票据在“应收融通票据”账户中核算。这样的分类细目核算,不仅对财务人员素质提出了较高的要求,也真正体现了明晰性和正规簿记信息质量要求,即采用满足纲罗性、秩序性、验证性这些必要条件的记账方法,并要求必须根据这种正确的会计账簿生成财务报表,而我国对商业汇票采用“应收票据”账户核算。值得一提的是,对于拒付的商业汇票,我国将其转入“应收账款”账户中,而日本特别设置“拒付票据”账户核算。另外,按照日本企业会计原则的要求,应收票据也可以计提坏账准备,而这在我国是不被允许的。相比而言,日本对应收票据的处理更加缜密和谨慎。

对于存货各项目,日本仍是按取得时的实际成本计价,发出存货的计价方法有个别确认法、总平均法等,而期末存货在市价严重低于成本的情况下,可以选择市价来计量,即遵循低价基准。存货在盘存时发生的毁损和盘亏,分别采取下列方法:对于定额内的正常损耗,分别计入制造成本、销售成本的明细科目及销售费用;如果是非正常损耗,数量较多则列入特别损失,数量较少则计入营业外费用。

2. 固定资产。中日两国在固定资产的概念、分类、计量方

面都有很大差别。

(1)日本对固定资产是这样规定的:固定资产是企业正常的营业过程中,为实现长期利益而长期(超过一年)使用、利用和拥有的资产,以及为支配或控制其他企业或取得贸易方面的便利条件而拥有的期限超过一年的有价证券。从内容看,我国会计准则所定义的固定资产只相当于日本的一部分,即有形固定资产部分。

(2)日本的有形固定资产分为折旧资产和非折旧资产。其中,折旧资产包括房屋、建筑物、机器设备、运输工具和工具器具等。无形固定资产主要指土地等价值一般不会下降的资产。对于固定资产的原始价值,日本与我国类似,采取实际的取得成本计量属性。不同的是,日本对因接受国库补助金或工程负担金而取得的固定资产,必须采用压缩记账法进行处理。

所谓压缩记账法,是指企业从因使用国库补助金和工程负担金等资金所构成的固定资产成本中扣除相当于国库补助金和工程负担金的一种会计制度。压缩记账法是日本一种特有的会计处理方法。

(3)对于固定资产的修理费和改良费,日本采用谨慎态度,允许企业在当期损益中对其列支。而我国对于改良支出,在符合特定条件的情况下,允许计入固定资产成本,不符合条件的才列入当期费用。对于固定资产的减值,日本与我国的会计处理相似。

(4)日本的投资资产包括为特定目的而长期持有的国债、公司债、股票等有价证券以及出资金、支付期在一年以上的长期贷款等。其他固定资产是指不属于投资资产、有形固定资产、无形固定资产以及递延资产的长期资产,如长期待摊费用(摊销期超过一年的预付费用)。在我国,它们分别属于持有至到期投资(金融资产)、长期股权投资、其他资产等范畴。

3. 递延资产。递延资产是指成本不能全部计入当年损益而应该在以后年度内分期摊销计入费用的各项资产。根据日本的高法及企业会计原则,递延资产包括创立费、开业费、试验研究费、开发费、新股发行费、公司债发行费、公司债发行差价和建设利息等八项。但在我国,由于公用事业部门如铁路、

电力等部门都是国家经营的,不存在类似建设利息的问题。

在日本会计中,以上八项递延资产全被列作一级科目。其中:创立费是指为创办企业而必须支出的费用,包括企业应负担的创办费用、应支付给企业发起人的费用及企业创办时的执照税等;开业费是指从企业成立到开始营业为止,为开业做准备所发生的支出,也就是从企业成立到开业期间所发生的一般管理费用,包括土地、建筑物的租赁费,广告宣传费,交通通讯费,业务用消耗品费,利息支出,保险费,电气水费等。这两项费用按照日本商法规定要在企业生产经营开始后五年内等额摊销。这些费用在我国属于开办费,需要在发生时直接计入管理费用。

二、负债

日本企业会计原则将负债按照其偿还期的长短划分为流动负债和固定负债。类似我国的流动负债和非流动负债。这里需要注意以下几点:第一,确定的负债根据契约规定来确定其金额,即使货币价值发生变动,负债额也不能变动。而我国有些负债要根据贴现情况将未来需偿付的金额折现后计入负债账户。第二,作为负债的票据,分三类(细分五小类),应按小类分别不同的账户核算。除此之外,还需要将应付董事等企业内部人员及关联公司的票据与一般的票据债务在资产负债表上分项列示。第三,准备金。日本允许大量使用各种准备金,主要有修理准备金、特别修理(即大修理)准备金、产品保证准备金、退职准备金、奖励准备金、销售折让准备金等。准备金分为评价性准备金和负债性准备金两类。在资产负债表上,评价性准备金列示于资本部分,而负债性准备金列示于负债部分。

三、资本

资本是企业股东对净资产的所有权。按照日本商法、企业会计原则、《证券交易法》规定,资本包括资本金、资本准备金、利润准备金和剩余金。

1. 资本金。资本金包括三部分,即公司设立时股东投入的资本、资本准备金与利润准备金转入的资本、股票股利和公司债券转换股份等。

按照日本商法规定,当公司发行新股时,既可以发行面值股票,也允许发行无面值股票。面值股票只能溢价或者平价发行,不能折价发行。对无面值股票的发行价格,日本商法则不作限制。在日本,之所以允许发行无面值股票,主要是因为当公司股票的市场价格较低时,发行无面值股票比发行面值股票更易筹集资金。在公司发行股票时,资本金金额按照商法规定的方法确定:股份公司创办时发行股票或创办后发行新股,原则上以股票的发行价格作为资本金。但商法又例外规定:如果发行面值股票,且股票发行价格的一半大于股票面值时,以发行价格的一半作为资本金,其余部分以实收溢价的形式计入资本准备金;如果发行价格的一半小于股票面值,则以面值作为资本金;如果发行无面值股票,则以“5 000日元×股数”来代替面值作为判别基准。例如:某股份公司以每股1 600日元的价格发行每股面值为500日元的股票1 000股,股款已收。做会计分录如下:借:银行存款1 600 000;贷:资本金800

000,实收溢价800 000。

假设公司以每股7 000日元的价格发行无面值股票10 000股,股款已收。则会计分录为:借:银行存款70 000 000;贷:资本金50 000 000,实收溢价20 000 000。

由此看出,日本对于资本金的处理比我国灵活,而且保证溢价发行股票时实收溢价的数额不会超过资本金的数额,同时还规定了资本金的最低限额,在一定程度上限制了公司的送股能力。

2. 资本准备金。类似我国的资本公积金,日本的资本准备金也属于企业资本的储备,可以按规定转增资本或补偿亏损。按照日本商法规定,资本准备金包括三项:实收溢价、减资差益和合并差益。公司减资的原因往往是补偿亏损、减轻股利分配的负担和维持股价。按商法规定,减资金额大于收购股票注销的金额或者大于补偿亏损的差额,作为减资差益转入资本准备金。合并差益是指合并企业在收购被合并企业时支付的股款小于被合并企业净资产的差额,又称为负商誉。日本商法规定的负商誉的处理方法有两种:一是把合并价差全部列作资本准备金;二是仅仅把合并企业支付的股款小于被合并企业资本金和实收溢价账面价值的差额作为合并差益。

3. 利润准备金。从性质看,日本的利润准备金与我国的法定盈余公积金相似,但在提取比例上与我国不同,日本利润准备金提取的比例、最高限额和用途与我国还是有区别的。比如:按日本商法的规定,每个会计决算期分配现金股利时,必须按现金股利的10%以上比例提取利润准备金。也就是说,企业即使当年有税后利润,只要不分派现金股利,也不能提取利润准备金。在日本,利润准备金可以用来补偿亏损和转增资本,但不能用来发放股利,这一点与我国法定盈余公积金的用途不同。

4. 剩余金。剩余金包括任意积累金和未分配利润。前者由两部分形成:一是来源于税后利润;二是按照日本法规规定属于资本准备金性质但归属于剩余金的部分,主要有工程负担金、国库补助金、债务免除收益、保险差益等。

总之,从目前我国的会计理论研究领域来说,对日本会计进行研究的专家学者毕竟不多,我国现行会计准则体系的建立,借鉴最多的可能还是美国和国际会计准则体系,笔者认为这是不够的。虽然日本资产负债表的具体项目和确认、计量方法与我国相比仍然有很大差别,但其中关于压缩记账、资本部分的比例结构、资本金的确定、利润准备金的计提方法和计提比例以及建设利息、正规簿记信息质量要求、应收票据计提坏账准备等的规定,对我国当前会计准则体系的完善亦具有深远的借鉴意义。

主要参考文献

1. 千代田邦夫著.李文忠译.日本会计.上海:上海财经大学出版社,2006
2. 王松年.国际会计前沿.上海:上海财经大学出版社,2005
3. 董成.日本会计模式研究.兰州商学院学报,2002;4
4. 田昆儒,昆诚一.中日会计模式比较研究.北京:经济科学出版社,2002