

REZENSIONEN / REVIEWS

KAZUO ARAKI, *Eine Analyse der historischen Entwicklung der japanischen Rechnungslegung nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs unter besonderer Berücksichtigung von Einflüssen der Kultur und Umwelt.*

Veröffentlichungen der Deutsch-Japanischen Juristenvereinigung,
Band 21 (Hamburg 2005); 337 + XIV S.; EUR 38,80.

Die Arbeit von *Araki*, 2003 als Dissertation an der Universität Witten/Herdecke angenommen, beschäftigt sich vor dem Hintergrund internationaler Harmonisierungstendenzen mit der eigentümlichen Entwicklung des japanischen Systems der externen Rechnungslegung. Zutreffend geht der Autor davon aus, daß man gerade im Falle Japans die aktuelle Regelung der Rechnungslegung nicht ohne einen gewissen Einblick in ihren historischen Entstehungsprozeß vollständig verstehen kann. Er hat sich daher zum Ziel gesetzt, zu erklären, unter welchen Rahmenbedingungen die japanische Rechnungslegung nach dem Zweiten Weltkrieg entstand, wie sie sich weiterentwickelte und insbesondere wie die japanische Kultur diesen Entwicklungsprozeß beeinflußt hat (S. 2).

I. Nach einem kurzen Überblick (I) über den bisherigen Forschungsstand gliedert sich die Abhandlung in fünf Kapitel, die sich drei Kategorien zuordnen lassen: Die ersten drei sozusagen „definierenden“ Abschnitte behandeln zunächst das japanische Rechnungslegungssystem an sich (II), dann die maßgeblichen Umweltfaktoren (III) und die Besonderheiten der japanischen Kultur (IV). Das folgende Kapitel widmet sich dem Entwicklungsprozeß der Rechnungslegung in historischer Hinsicht und mit Blick auf die maßgeblich bestimmenden Elemente (V). Das letzte – leider ein wenig kurze – Kapitel schließlich ist das „Herz“ der Arbeit, hier findet sich die Analyse, wie sich kulturelle Besonderheiten direkt und indirekt über die Umweltfaktoren auf die japanische Rechnungslegung ausgewirkt haben (VI).

II. Als zentrale Funktionen der Rechnungslegung sieht *Araki* die Dokumentation, die Zahlungsbemessung und die Information an (S. 42). Diese stehen auch im Vordergrund bei dem japanischen System, das sich historisch bedingt als eine Mischung der kontinentaleuropäischen Modelle und des US-amerikanischen Verfahrens darstellt. Das gesetzliche Regime wird dabei maßgeblich von dem sogenannten „dreieckigen System“ bestimmt, womit das Zusammenwirken dreier Gesetze bezeichnet wird: Das grundlegende japanische Handelsgesetz ist in erster Linie für Einzelkaufleute von Bedeutung,

das Körperschaftsteuergesetz richtet sich – wie der Name schon sagt – an juristische Körperschaften und das Wertpapierhandelsgesetz enthält weitere, speziell für börsennotierte Unternehmen maßgebliche Vorschriften (S. 50 ff.)

III. Anhand einer Literaturanalyse, die *Araki* in seiner Arbeit häufiger als Methode einsetzt, identifiziert er bereits im 2. Kapitel fünf grundlegende Umweltfaktoren, deren Auswirkung auf die japanische Rechnungslegung er aber erst im nun folgenden 3. Kapitel im Einzelnen darlegt:

1. Zunächst bestimmt das politische System den äußeren Rahmen für jedwede rechtliche Regelung. Bei Japan handelt es sich um einen zentralistischen Staat mit national einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften. Inhaltlich werden diese vor allem von drei politischen Gruppen bestimmt, die untereinander immer wieder ihr Machtgefüge austarieren: Die „ewige Regierungspartei“ der konservativen Liberaldemokraten (LDP), die Bürokratie und die einflußreichen Wirtschaftsverbände, allen voran *Keidanren*. International ist Japan weitaus isolierter als beispielsweise die Staaten der EU, mit seinen Nachbarn sind kaum Harmonisierungen im Bereich der Rechnungslegung zu erwarten (S. 65 ff.).

2. Das Rechtssystem Japans, als zweiter wichtiger Faktor, ist eine eigentümliche Mischung aus europäischen, insbesondere deutschen Ursprüngen aus dem letzten Drittel des 19. Jahrhunderts, bei dem seit der Besetzung nach dem Zweiten Weltkrieg die amerikanischen Einflüsse aber immer stärker geworden sind. Die Ausrichtung des japanischen Gesellschaftsrechts auf die Bedürfnisse amerikanischer Investoren ist nur allzu augenfällig, entsprechend sind heutzutage bei der Rechnungslegung zunehmend US-Standards zu beachten (S. 70 ff.).

3. Weiter ist insbesondere das Steuerrecht von großer Bedeutung, weil sich die Unternehmen bei der Gestaltung ihrer Rechnungslegung zu großen Teilen an ihm orientieren (S. 83 ff.).

4. Auch das Finanzierungssystem spielt eine erhebliche Rolle. Japan folgt dabei unverändert dem „Main Bank“-System, bei dem einzelne Kreditinstitute großen Einfluß auf die von ihnen mit Geld versorgten Unternehmen haben. Die Fremdfinanzierungsrate ist nach wie vor hoch; Aktien sind häufig im Besitz anderer Unternehmen, was gegenseitige Abhängigkeiten mit sich bringt. Solange keine finanziellen Einbrüche zu befürchten sind – man denke nur an die mittlerweile einigermaßen überwundene Phase der „faulen Kredite“ – ergibt sich daraus ein recht stabiles Beziehungsgeflecht, mit wenig Anreiz, die bestehende Rechnungslegung fortzuentwickeln (S. 91 ff.).

5. Der letzte wichtige Umweltfaktor sind die japanischen Unternehmen selbst. Hier ist in erster Linie die im internationalen Vergleich ausgesprochen hohe Zahl von Aktiengesellschaften zu nennen, die historisch und kulturell bedingt einen besonderen Stellenwert besitzen und auf die sich die Rechnungslegungsvorschriften vorrangig beziehen (S. 104 ff.).

IV. Kultur definiert *Araki* als „ein beobachtbares Verhaltensschema einer Gruppe von Menschen“ (S. 114). Sie bildet einen Hintergrundfaktor für die Rechnungslegung, bleibt dabei aber situationsabhängig (S. 122). Als die beiden hervorstechenden Merkmale der japanischen Kultur identifiziert *Araki* die Beziehungsabhängigkeit und die Anpassungsfähigkeit. Unter ersterem ist zu verstehen, daß sich die Japaner primär darum bemühen, zwischenmenschliche Beziehungen zu erhalten, und dabei nicht selbst eigene Verhaltensnormen vorgeben, d.h. ihre eigenen Interessen eher hintanstellen. Der Zusammenhalt der Gruppe steht über dem Individualismus des Einzelnen, der den ihm zustehenden Platz in der Gesellschaft einnehmen muß (S. 134). Für die Anpassungsfähigkeit der Japaner ist charakteristisch, daß sie im Laufe der Geschichte in hohem Maße freiwillig fremde Kulturen rezipiert und mit ihrer bis dahin selbst ausgebildeten eigenen Kultur verschmolzen haben (S. 138 f.)

V. Im Rahmen der Entwicklung der japanischen Rechnungslegung konzentriert sich *Araki* auf drei zentrale Elemente: den *standard setter*, die *accounting profession* und die Grundsätze der Rechnungslegung von Unternehmen.

1. Als *standard-setter* wird diejenige Institution bezeichnet, welche die für die Rechnungslegung primär maßgeblichen Normen festsetzt. Aufgrund des bereits erwähnten „dreieckigen Systems“ sind dafür heute in erster Linie das Finanz- und das Justizministerium übergreifend zuständig, untergeordnet im besonderen das Accounting Standards Board of Japan (ASBJ). *Araki* schildert an dieser Stelle aber vor allem die für die Anfänge so wichtige Grundlage des US-amerikanischen Modells und ihre erste Fortentwicklung während der Besatzungszeit von 1945-1951 (S. 146 ff.).

2. Die *accounting profession* umfaßt den gesamten Berufsstand derjenigen Personen, die mit der Rechnungslegung betraut sind, vor allem natürlich die Wirtschaftsprüfer. Dies ist in Japan der „Certified Public Accountant (CPA)“ (*kô'nin kaikei-shi*). Auch hier waren die USA zunächst Vorbild, wichtiger wurde aber bald ein Gesetz über die so genannten *keiri-shi*, deren Qualifikation aber in der Regel nicht an die der CPA heranreichte. Die Genese des Gesetzes – ebenfalls während der Besatzungszeit – beschreibt *Araki* detailliert (S. 171 ff.). Heute ist hier das Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) als Wirtschaftsprüferkammer zuständig. Ein Trend zur Internationalisierung ist unübersehbar, die Rechnungsprüfungen selbst bleiben leider nach wie vor oft oberflächlich (S. 186).

3. Nach dem Zweiten Weltkrieg fehlte es an anerkannten Grundsätzen für die Rechnungslegung japanischer Unternehmen, noch einmal richtete sich der Blick daher auf nachahmenswerte amerikanische Modelle. 1949 wurden die ersten eigenen japanischen Grundsätze erlassen, deren Entstehung *Araki* wiederum ausführlich darstellt (S. 187 ff.). Die Regelungen waren aber auch über die folgenden Dekaden bis zum heutigen Tag ständigen Änderungen unterworfen. Dabei wurde einerseits der Charakter der Grund-

sätze als Richtlinien, nicht als „Gesetz“ deutlich, andererseits ihre kontinuierliche Anpassung an das Gesellschafts- und Steuerrecht (S. 215).

VI. Das letzte Kapitel der Arbeit zeigt zunächst, wie sich im Entstehungsprozeß der drei für die japanische Rechnungslegung maßgeblichen Eckpfeiler (*standard setter*, *accounting profession* und Rechnungslegungsgrundsätze) die beiden prominenten Elemente der japanischen Kultur direkt ausgewirkt haben. So wurde der Abstimmungsprozeß zwischen den widerstreitenden Interessen der Beteiligten durch die Beziehungsabhängigkeit mehrfach umgelenkt, ursprüngliche Planung und deren Ausführung wichen voneinander ab. Allerdings nicht im negativen Sinne eines „Rückfalls“, sondern – beeinflusst durch die Anpassungsfähigkeit – hin zu einer Assimilierung. Auch hier findet sich daher wieder ein Beispiel für die „Japanisierung westlichen Rechts“. Daneben wird noch einmal gerade die Beziehungsabhängigkeit im dreieckigen System der japanischen Rechnungslegung sichtbar, und zwar in Gestalt der gegenseitigen Abhängigkeit der einzelnen zuständigen Institutionen (S. 237 f.).

Die Kultur wirkt sich aber auch indirekt aus, d.h. auf die Umweltfaktoren, die wiederum die Rechnungslegung selbst beeinflussen: Das japanische Rechtssystem ist in seiner Rezeptionsgeschichte vor allem von Anpassungsfähigkeit geprägt, das Geflecht der Unternehmen (Stichwort: *keiretsu*) und die an Stabilität interessierten Banken dagegen von Beziehungsabhängigkeit. In den beiden übrigen Bereichen, dem politischen und dem steuerlichen System Japans, haben schließlich beide kulturellen Besonderheiten ihre Spuren hinterlassen (S. 243).

Die interessante Analyse ist auf der Grundlage einer umfassenden Quellenrecherche entstanden (das Literaturverzeichnis umfaßt beeindruckende 52 Seiten). Sie wird weitgehend in klarer, gut verständlicher Sprache präsentiert. Eine ganze Reihe erhellender Tabellen und Übersichten lockern dabei den Text angenehm auf. Nach einer ausführlichen Zusammenfassung folgt zur Abrundung ein Anhang, der – insbesondere für deutsche Leser von Interesse – noch einmal in Form einer Chronik wichtige rechnungslegungsbezogene Ereignisse nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs darstellt. Des weiteren finden sich dort die japanischen Grundsätze der Rechnungslegung in aktueller Fassung und die Gliederung eines japanischen Jahresabschlusses (S. 257 ff.).

Christian Förster