

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی آلمان

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

نظام‌الدین رحیمیان

دانشجوی دکتری حسابداری

و قانون‌مندی‌های نهفته در بازار آزاد را پذیرفته‌اند. آنان به آزاد گذاشتن بازار مشروط به نبود ناسازگاری میان این آزادی و مطلوب‌های اساسی ملی و اجتماعی معتقدند و هیچ‌گاه رقابت آزاد را (در نظریه) مقدس نشمرده‌اند و انحصار را هم لزوماً مترادف با شیوه‌ی کار ضد اجتماعی نشناخته‌اند و از این رو، نظام اقتصادی خود را اقتصاد بازار جامعه‌گرا نامیده‌اند.

در کشور آلمان، عرضه‌کنندگان کار از نظر مشارکت در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و اجتماعی جایگاه بسیار برجسته و موثر دارند. جامعه‌ی اتحادیه‌های کارگری آلمان مرکب از ۱۶ اتحادیه‌ی سراسری است که در تصمیم‌گیری‌های مربوط به زندگی اعضای خود مشارکت می‌کند. در آلمان، معمولاً نمایندگان اتحادیه‌های کارگری در مهم‌ترین دستگاه‌های سیاسی و به خصوص در دستگاه‌های قانون‌گذاری حکومت مرکزی و ایالات حضور دارند و در مواردی، کارگزاران اتحادیه‌ها دارای سمت‌های حکومتی هستند.

بانک‌ها به ویژه بانک‌های بزرگ و دولتی، نقش برجسته‌ای در فرایند تولید و تجارت آلمان داشته‌اند و هنوز هم دارند. این موقعیت ویژه‌ی بانک‌ها، تأثیری نمایان در اقتصاد آلمان دارد. اهمیت ویژه بانک‌ها در نظام اقتصادی آلمان بدان سبب است که: (۱) مدیریت سهام سپرده شده سهامداران و رای دادن به نیابت آنها در مجامع عمومی سالانه سنت دیرینه‌ای است که بروزنی بانک‌ها در این مجامع می‌افزاید. (۲) بانک‌ها و شرکت‌های بیمه خودشان نیز مجموعه‌های بزرگ سهام شرکت‌های بازرگانی و صنعتی را در تملک دارند. (۳) بانک‌ها علاوه بر مدیریت سهام سپرده

جامعه آلمانی با وجود وحدت و پیوندهای اساسی از نظر نژاد، زبان و فرهنگ که آنان را در یک گروه قرار می‌دهد و از سایر ملیت‌های اروپا متمایز می‌کند تا ۱۸۷۱ میلادی دارای وحدت ملی به معنای داشتن حکومت واحد مرکزی در درون مرزهای خود نبود. برای سال‌های متمادی موضوع وحدت ملی که سال‌ها پیش از آن برای سایر ملت‌های اروپایی تحقق یافته بود، مایه‌ی دل مشغولی مردم و جامعه سالاران آلمان بوده. این موضوع هم دراندیشه و کردار اجتماعی و سیاسی آنان جدی گرفته می‌شد و هم انگیزه‌های نیرومند برای حرکت در مسیر انقلاب صنعتی را فراهم می‌کرد.

آلمان به هنگام شروع حرکت شتابان در جهت توسعه‌ی صنعتی و اقتصادی، خود را کمابیش در همان موقعیت تاریخی یافت که انگلستان پشت سر گذاشته بود و در این منزلگاه تاریخی، نقش دولت در پیشبرد فرایندهای اقتصادی انکارناپذیر بود. این اعتقاد به لزوم مشارکت فعالانه دولت در مقام هماهنگ‌کننده و هدایت‌کننده‌ی فرایندهای اقتصادی تا به امروز هم به جای مانده است. یکی از نمونه‌های دولتمداری دیرینه‌ی آلمان این است که اصول اساسی حسابداری مالی را قانون‌گذار (به ویژه در مجموعه قوانین تجاری) و نه نهادهای حرفه‌ای خصوصی تعیین می‌کند. هر چند که نهادهای حرفه‌ای نیز جایگاه برجسته‌ای در فرایند تکامل اصول و قواعد حسابداری دارند. در آلمان اساساً تفسیر و توضیح اصول و قواعد مذکور نیز با محاکم مالیاتی است.

آلمان‌ها، اصول آزادی کسب و کار خصوصی

محیط حسابداری آلمان به‌طور مداوم، به‌ویژه پس از جنگ جهانی دوم، تغییر کرده است و حسابداری بازرگانی آن بیش‌تر بر "حسابداری یکنواخت ملی" (مانند فرانسه) تأکید می‌کند. مجموعه‌ی قوانین نیز بر اصول مختلف "دفترداری منظم" تأکید می‌کند و حسابرسی مستقل با زحمت آن هم پس از جنگ و با روشن شدن وضعیت قوانین سال ۱۹۶۵ که به‌موجب آن نظام گزارشگری مالی شرکت‌های بزرگ به شیوه‌ی "انگلیسی - امریکایی" تغییر یافت، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده است. طبق قانون شرکت‌ها مصوب ۱۹۶۹ افشا بیش‌تر، رفع محدودیت تلفیق، الزام انتشار گزارش مدیریت و حسابرسی مستقل الزامی گردید. این تغییرات و تحولات بیانگر نگرش حسابداری آلمان به روش انگلوساکسونی به شمار می‌رود. نقش اتحادیه‌ی اروپا از اوائل دهه‌ی ۱۹۷۰ و هماهنگ‌سازی مقررات در کشورهای عضو تأثیر به‌سزایی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی آلمان داشته است.

حسابداری در آلمان کاملاً براساس قوانین مالیاتی است به‌طوری که درآمد مشمول مالیات باید با آنچه که در دفاتر مالی ثبت می‌شود برابر باشد. به عبارت دیگر کلیه‌ی مقررات و الزامات مالیاتی باید در ثبت دفاتر قانونی لحاظ گردد.

حاکمیت قوانین مالیاتی بدین معنی است که تفاوتی بین گزارش‌های مالی تهیه شده برای مقاصد مالیاتی و گزارشگری مالی وجود ندارد. بنابراین در آلمان استانداردهای حسابداری یا اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری همانند آمریکا و انگلستان وجود ندارد و گزارشگری مالی براساس نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و دیگر متقاضیان بازارهای مالی ارائه نمی‌شود.

مشتریان و سهام متعلق به خودشان در مقام اعتباردهنده به شرکت‌ها هم وارد میدان می‌شوند و این احتمال وجود دارد که به نفع خودشان، نه به نفع سهامداران جزء، عمل کنند. (۴) حضور و مشارکت موثر بانک‌ها و نمایندگان‌شان در مجامع عمومی سهامداران و در هیات‌های نظارت شرکت‌ها، موقعیت باز هم مسلط‌تری به آنها می‌دهد که می‌تواند در سیاست شرکت‌ها به ویژه در سیاست مالی آنها، تاثیر بگذارد. (۵) ۹۰ درصد از واحدهای تجاری بزرگ آلمان و بخش بزرگی از یک نوع ویژه شرکت‌های با مسئولیت محدود<sup>۱</sup> (چه در مقام شرکت‌های کنترل‌کننده چه در مقام شرکت‌های تابع) در گروه شرکت‌ها عضویت دارند غالباً عضویت بانک‌ها و موسسات مالی در هیات نظارت یک شرکت کنترل‌کننده بزرگ، خود به معنای توان تاثیرگذاری در سیاست‌های بسیاری از شرکت‌های عضو گروه است. (۶) تمرکز قدرت در دست بانک‌ها که یک پدیده سنتی آلمان است و نقش بسیار موثری در توسعه صنعتی آلمان از سده نوزدهم به این طرف و هدایت تولید و تجارت آن کشور داشته است، شاید به نفع مدیریت و سهامداران هم باشد. مثلاً یک قسمت از کار بانک‌ها و سایر موسسات وام‌دهنده در هیات‌های نظارت موسسات، ارائه خدمات حرفه‌ای با کیفیت عالی در زمینه‌های مشاوره‌ی مدیریت و مشاوره‌ی مالی با هزینه‌ی کم‌تر است.

پس از تغییرات مهمی که در اروپا رخ داد، اتحادیه‌ی اروپا در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ مبادرت به صدور رهنمودهای هماهنگ‌سازی کرد و کشورهای عضو ملزم به رعایت آنها در قوانین ملی خود شدند. چهارمین، هفتمین و هشتمین رهنمود اتحادیه‌ی اروپا در ۱۹ دسامبر ۱۹۸۵ وارد قوانین آلمان شد. به موجب آن: الف) تمام قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، افشا و مقررات حسابرسی آلمان در یک قانون واحد جمع‌آوری شد. ب) این قانون واحد که به عنوان کتاب سوم قانون مدون تجاری آلمان شناخته شده است، در کلیه‌ی واحدهای تجاری اعم از سهامی، خصوصی و دولتی کاربرد دارد. ج) این مقررات براساس اصول و رویه‌های برتر اروپایی است (تیموری، ۱۳۷۹).

علاوه بر عوامل تاریخی موثر بر حسابداری آلمان، عوامل دیگری نیز وجود دارد که بر

حسابداری آلمان تاثیرات قابل ملاحظه‌ای دارند. درباره‌ی برخی از آنها در ادامه بحث می‌شود.

از دیدگاه حسابداری، آلمان، واحد تجاری صرفاً وسیله و محملی برای سرمایه‌گذاری با پیامدهای ممکن و مثبت و منفی برای صاحبان سرمایه نیست بلکه علاوه بر این و برپایه‌ی این هدف، جزئی جدایی‌ناپذیر تا وظایف و پیوندهای مشخص حیاتی در پیکره اقتصاد ملی و هم در یک نهاد اجتماعی است. این تصور در پیامدهای حسابداری تاثیر درخور توجهی دارد. در آلمان و سایر کشورهای اروپایی به جز انگلستان، واحد تجاری صرفاً یک موجود معاملاتی نیست بلکه موجودی اجتماعی است که هستی و پایداری دراز مدت آن بخودی خود ارزشمند است و فلسفه‌ی ذی‌نفع بودن نسبت به واحد تجاری و پیامدهای آن برای گزارشگری مالی، متأثر از همین دیدگاه است. در آلمان، واحد تجاری، هم چون جزئی وابسته به کلیت اقتصاد ملی به‌شمار می‌رود و از این رو در این کشور، قواعد حسابداری از قدیم، جزئی از خط مشی‌های ملی تلقی شده است و تصمیم‌گیری درباره‌ی آنها بر پایه‌های اجتماعی نسبتاً وسیع استوار بوده است.

در آلمان به سبب حاکمیت اصل قانونی اعتبار<sup>۲</sup>، مطابقت بسیار نزدیک میان شناسایی عناصر صورت‌های مالی - دارایی‌ها، بدهی‌ها، ذخیره‌ها، سودها - از یک سو و اظهارنامه‌های مالیاتی از سوی دیگر وجود دارد؛ چنان‌که در مسود اکثريت واحدهای تجاری، به ویژه واحدهای "متوسط" و "کوچک"، ارائه‌ی صورت‌های مالی همان ارائه حساب‌های مالیاتی است: و به عکس. به اصل قانونی حاکم بر ارائه‌ی اظهار نامه‌های مالیاتی، که با استثناهای اندک همان صورت‌های مالی است اصل اعتبار می‌گویند و طبق آن صورت‌های مالی تنظیم شده بر طبق مفهوم قانونی "اصول پذیرفته شده حسابداری" مبنایی معتبر برای محاسبه‌ی مالیات به دست می‌دهد.

در آلمان مطابق قانون، واحدهای تجاری بزرگ و بعضی از شرکت‌های با مسئولیت محدود متعلق به واحدهای تجاری با شخصیت حقوقی مختلف، باید سالانه گزارش مدیریت تهیه کنند و گزارش‌های واحدهای تجاری "بزرگ" و

"متوسط" باید حسابرسی و منتشر شود. محتوای گزارش مدیریت و حداقل اطلاعات که باید در آنها افشا شود نیز توسط قانون تعیین می‌شود.

گزارش مدیریت خود گزارش مستقلی است که گزارش‌های عادی حسابداری را با دادن اطلاعات راجع به وضعیت واحد و تغییرات آن، تکمیل می‌کند. با این گزارش، مدیریت می‌تواند دیدگاه خودش را درباره‌ی موقعیت واحد تجاری از لحاظ تجاری، فنی، حقوقی، اجتماعی و اقتصادی بیان کند.

**محافظه‌کاری در حسابداری آلمان، به لحاظ الزام قانونی اصل بنیادین است که در عمل با رعایت "اصل بهای تمام شده" یعنی شناسایی به قیمت‌های تاریخی، قاعده‌ی "اقل بهای تمام شده" یا ارزش بازار<sup>۳</sup>، "اصل تحقق" و جز این‌ها، نمود می‌یابد. و با اصول و قواعدی چون اصل استعمار یا دوام ترازنامه<sup>۴</sup>، اصل تداوم فعالیت، اصل ارزشگذاری قلم به قلم<sup>۵</sup> اصل حسابداری تعهدی و اصل همگونی یا ثبات روش، تقویت می‌شود. انصراف از این اصول به‌جز در موارد استثنایی توجیه شده مجاز نیست و این استثناهای نیز در موارد مشخص برای واحدها مجاز است و برای همه واحدهای تجاری یا انواع گزیده‌ای از واحدها این امکان وجود ندارد. بر طبق اصل بهای تمام شده یا بهای خرید<sup>۶</sup> یا بهای تولید<sup>۶</sup>، چه برای گزارشگری مالی چه برای محاسبه‌ی مالیات، بالاترین حد ارزش دارایی است. حتی اگر ارزش دارایی برحسب ملاک‌های عینی اقتصادی در تاریخ گزارش، فزون‌نمایی بر ارزش شناسایی شده است. (تیموری، ۱۳۷۹).**

مقررات حسابداری آلمان و به ویژه قانون حسابداری آلمان<sup>۷</sup> در مقایسه با سایر کشورهای اروپایی، دارای تاریخچه‌ی نسبتاً کوتاهی است. در ۱۹۳۷، برای اولین بار قانون شرکت‌های سهامی<sup>۸</sup>، اصول و استانداردهای حسابداری<sup>۹</sup> تدوین شد. این امر در واکنش به ورشکستگی تعداد زیادی از شرکت‌ها در بحران گسترده‌ی بعد از دهه‌ی ۱۹۲۰ و اواخر دهه‌ی ۱۹۳۰ صورت گرفت. زیرا احساس می‌شد رویه‌های حسابداری موجود در حمایت لازم و کافی از بستانکاران این شرکت‌ها، قصور کرده‌اند. بنابراین، قانون شرکت‌های سهامی ۱۹۳۷ با هدف حفاظت از منافع بستانکاران تصویب شد.

در ۱۹۶۵، تغییرات قابل توجهی در قانون شرکت‌های سهامی آلمان صورت گرفت. براساس این اصلاحات، منافع افراد ذی‌نفع در شرکت‌ها بیش از گذشته مورد حمایت قرار گرفت و در این راستا، اقداماتی به عمل آمد که به موجب آن ارزش‌یابی کم‌تر از واقع‌داری‌ها محدود گردید. به این ترتیب، اصل آینده‌نگری و حمایت از بستانکاران در قوانین آلمان با اهمیت باقی ماند، اگر چه موضوعی اصلی نبود. تا ۱۹۸۵، قانون شرکت‌های سهامی، کم‌وبیش تنها قانون حسابداری در آلمان همان اصول و استانداردهای حسابداری تدوین شده و هیچ مقررات خاص دیگری وجود نداشت و شرکت‌های دیگر مانند شرکت‌های با مسئولیت محدود<sup>۱۰</sup> یا شرکت‌های تضامنی<sup>۱۱</sup> فاقد قانون بودند. لیکن این تفکر به‌طور گسترده‌ای وجود داشت که استانداردهای مطرح شده در قانون شرکت‌های سهامی، به جای اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری<sup>۱۲</sup> ارائه شده است. این تلقی مخصوصاً در مورد شکل و محتوای ترازنامه و صورت سود و زیان اهمیت بیش‌تری داشت. علاوه بر این، قواعد ارزشیابی مطرح شده در قانون مذکور برای شرکت‌های مختلف به‌طور گسترده‌ای مورد پذیرش قرار گرفته بود. بنابراین، تا آن زمان هیچ‌گونه قواعد و مقرراتی برای شرکت‌های غیرسهامی وجود نداشت و در نتیجه، این شرکت‌ها در رویکردهای حسابداری خود قابلیت انعطاف زیادی داشتند.

در ۱۹۸۵، چهارمین، پنجمین و هشتمین دستورالعمل‌های اتحادیه اروپا<sup>۱۳</sup> در قانون آلمان تجلی یافت و موجب تغییراتی در مقررات و قوانین این کشور گردید و بخش‌های تهیه، انتشار و حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای تجاری و نیز نحوه‌ی تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی به آن اضافه شد. علاوه بر این، براساس رهنمودهای اتحادیه اروپا، در قانون دستورالعمل‌های حسابداری<sup>۱۴</sup> نیز تغییرات لازم صورت گرفت و به این ترتیب، قانونی متشکل از ۳۹ قانون مجزا به دست آمد. این تجدید نظر در قانون تجارت<sup>۱۵</sup> و کتاب سوم<sup>۱۶</sup> از اهمیت بسیار زیادی برخوردار بود زیرا اولاً این کتاب شامل قواعد حسابداری و حسابرسی بود که برای تمام فعالیت‌های تجاری به کار می‌رفت؛ ثانیاً، قواعد و مقررات جدید در قوانین جداگانه برای واحدهای تجاری مختلف مانند قانون شرکت‌های سهامی و قانون شرکت با مسئولیت محدود<sup>۱۷</sup> و برای صنایع خاص مانند قانون بانکداری<sup>۱۸</sup> و قانون نظارت بیمه<sup>۱۹</sup>

تدوین شد؛ و ثالثاً، ذخایر خاص مقرر برای شرکت‌های بزرگ غیرسهامی به شرح قانون عمومی<sup>۲۰</sup> ۱۹۶۹ تعدیل گردید.

با مطابقت اصول حسابداری آلمان با مفاد سه دستورالعمل اتحادیه‌ی اروپا، مهم‌ترین اصول حسابداری انگلوساکسون<sup>۲۱</sup> به وجود آمده. اگر چه خوانندگان صورت‌های مالی آلمان همواره دارای این ذهنیت هستند که استانداردهای حسابداری آلمان هنوز تفاوت‌های قابل توجهی با استانداردهای بین‌المللی دارد. تغییرات مهم به وجود آمده در حسابداری آلمان، این امکان را برای شرکت‌های سهامی بخش عمومی این کشور فراهم کرد تا بتوانند صورت‌های مالی تلفیقی (نه صورت‌های مالی جسدگان) خود را از ابتدای ۱۹۹۸ به بعد، براساس اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری آلمان یا طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه کنند. این تغییرات بازتاب زیادی در آلمان داشت و موجب رواج سریع اصول حسابداری بین‌المللی در این کشور گردید. این موضوع در سال‌های بعد، مورد توجه سایر کشورهای اتحادیه‌ی اروپا نیز قرار گرفت (سیکلر، ۲۰۰۰).

#### ۳-۲-۲-۱- اصول حسابداری آلمان

در آلمان، قواعد حسابداری عمومی در شرکت‌های سهامی لازم‌الاجرا است و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی باید طبق اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری باشد و تصویر مطلوبی را از ارزش‌داری‌های خالص وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت نشان دهد. پس از انتشار چهارمین رهنمود اتحادیه‌ی اروپا، قانون تجارت آلمان با مفاد این رهنمود تطبیق داده شد و در این راستا، مقرر گردید که صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری تهیه و ارائه شود، این اصول به اختصار حاوی موضوعات زیر است:

- صورت‌های مالی باید واضح و قابل فهم باشد.
- صورت‌های مالی باید کامل باشند.
- تهاوت ارقام‌داری با بدهی و درآمد با هزینه ممنوع است.
- در صورت مالی باید ارقام ابتدای دوره نشان داده شود.
- در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی باید قوانین و مقررات رعایت شود.
- صورت‌های مالی باید براساس فرض تداوم فعالیت تهیه شود.
- ارزیابی هر یک از ارقام باید جداگانه صورت گیرد.
- حسابداری باید محافظه‌کارانه انجام شود یعنی

باید تمام مخاطرات و زیان‌های موثر مانده حساب‌ها در تاریخ ترازنامه شناسایی شود. حتی اگر این کار پس از تاریخ ترازنامه و قبل از تاریخ ارائه‌ی صورت‌های مالی انجام گیرد.

- سود صرفاً زمانی شناسایی می‌شود که تحقق یافته باشد (اصول تحقق و بی‌طرفی)<sup>۲۲</sup>.
- حسابداری باید بر مبنای تعهدی و اصل تطابق درآمد و هزینه صورت گیرد.
- اصول ارزشیابی باید در سال‌های متمادی با ثبات رویه به کار رود.
- ارزشیابی براساس بهای تمام شده‌ی تاریخی صورت گیرد.
- انحراف از اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری صرفاً زمانی مجاز است که شرایط استثنایی وجود دارد.
- در انطباق با محافظه‌کاری تا حد امکان ذخایر لازم در حساب‌ها ایجاد می‌شود و در صورتی که این کار امکان نداشته باشد، ارزش‌داری کاهش یا میزان بدهی افزایش می‌یابد. (سیکلر، ۲۰۰۰).

#### ۳-۲-۲-۲- محتوای صورت‌های مالی

روش‌های حسابداری و نحوه‌ی افشای اطلاعات در آلمان در قوانین متعددی تعیین شده است. اخیراً تلاش شده است که اکثر این مقررات در کتاب سوم در قانون تجارت آلمان قرار گیرد. این مقررات شامل تمام قواعد و مقررات خاص موجود نمی‌باشد. به هر حال، قوانین و مقررات دربار‌ه‌ی شکل و محتوای صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی، با مسئولیت محدود و شرکت‌های غیرسهامی بزرگ بسیار مفصل است و در مورد شرکت‌های کوچک موضوعیت ندارد. و همواره این‌گونه رفتار می‌شود که شرکت‌های کوچک با رویه‌های ساده‌تری صورت‌های مالی خود را تهیه و ارائه می‌کنند و معمولاً نیاز به افشای اطلاعات کم‌تری دارند. آنچه در زیر مورد بحث قرار می‌شود، فقط مربوط به شرکت‌های سهامی، با مسئولیت محدود و غیرسهامی بزرگ می‌باشد. به بیان دیگر، این مقررات مربوط به شرکت‌هایی است که دارای معیارهای اندازه و شخصیت‌های حقوقی می‌باشند و شرکت‌های کوچک تلقی نمی‌شوند.

#### ترازنامه

علاوه بر رعایت اصول کلی، اطلاعات ارائه شده در ترازنامه، باید ویژگی‌های کیفی نیز داشته باشد. در این راستا، به منظور روشن بودن، قابل فهم بودن و کامل بودن صورت‌های مالی افشای اطلاعات یا انجام موارد زیر ضروری است:

● ثبات رویه در افشا و طبقه‌بندی اطلاعات،  
● ارائه‌ی اطلاعات مقایسه‌ای، ● ارائه‌ی یادداشت‌های لازم در موافقی که اقلام به بیش از یک حساب تعلق دارند، ● ارائه‌ی اطلاعات اضافی و بسط طبقه‌بندی اساسی حساب‌ها در زمانی که صنایع مختلفی در یک واحد تجاری وجود دارد، ● تشریح اقلام یا تغییر در طبقه‌بندی، در صورت ضرورت، ● افزودن اقلام جدید یا حذف اقلام یا مبالغ سال جاری و سال قبل، ● ترکیب سرفصل‌ها برای مبالغ مهم یا اصلاح آن برای ارائه‌ی اطلاعات بهتر، ● نوع و مبلغ بدهی‌های احتمالی.

در این کشور، برای جلوگیری از انباشتگی بیش از حد اقلام در ترازنامه و بهبود شفافیت ارائه‌ی اطلاعات، تمایل زیادی وجود دارد تا افشای برخی از اطلاعات تا حد امکان در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی انجام گیرد و تا حدودی این کار انجام می‌شود که مجاز است.

#### صورت سود و زیان

مشابه ترازنامه برای شرکت‌های پیش‌گفته، شکل اساسی صورت سود و زیان نیز در قانون پیش‌بینی شده است. اصول کلی بیان شده برای ارائه‌ی مطلوب ترازنامه نیز در مورد صورت سود و زیان کاربرد دارد. در آلمان صورت سود و زیان براساس شکل‌های اختیاری برحسب نوع مخارج<sup>۲۳</sup> یا برحسب عملکرد<sup>۲۴</sup> تهیه می‌شود. البته شکل سنتی صورت سود و زیان در کشور آلمان "صورت سود زیان برحسب نوع مخارج" است که به ارائه‌ی اطلاعات بر مبنای تولید می‌پردازد. فلسفه‌ی صورت سود و زیان برحسب نوع مخارج بر این مبنا استوار است که اندازه‌گیری فروش، موجودی‌های تولید شده و خارج شده از انبار و ارزش منابع داخلی مورد استفاده برای حذف یا اصلاح دارایی‌های ثابت می‌شود.

پس از انتشار رهنمودهای چهارم و هفتم اتحادیه‌ی اروپا و با اجرای آن طبق قوانین آلمان، صورت سود و زیان برحسب عملکرد در این کشور اهمیت بیشتری یافت. براساس فلسفه‌ی صورت سود و زیان برحسب عملکرد، اندازه‌گیری عملکرد شرکت از فروش شروع می‌شود. در نتیجه تغییر در موجودی‌ها و کار در جریان بررسی نمی‌شود و اقلام سرمایه‌ای جداگانه افشا نمی‌شود بلکه به جای آن، مخارج اساساً براساس مراکز هزینه<sup>۲۵</sup> یا وظایفی که موجب تحمیل آنها به شرکت می‌شوند افشا می‌شود.

#### صورت جریان وجوه نقد

در آلمان ارائه‌ی صورت جریان وجوه نقد

الزامی نیست اما در اغلب شرکت‌های بزرگ به همراه یادداشت‌های صورت‌های مالی و گزارش مدیریت ارائه می‌شود.

#### یادداشت‌های صورت‌های مالی

در آلمان، یادداشت‌ها به عنوان قسمتی از صورت‌های مالی هستند. قبل از ۱۹۸۷، طبق قانون عمومی صرفاً شرکت‌های سهامی و شرکت‌های بزرگ موظف به ارائه‌ی یادداشت‌های صورت‌های مالی بودند. با توجه به تغییرات به وجود آمده طبق دستورالعمل‌های اتحادیه اروپا، در آلمان نیز افشای اطلاعات اضافی مشابه کشورهای انگلوساکسون برای ارائه‌ی اطلاعات بیشتر درباره‌ی اقلام ترازنامه و سود و زیان مرسوم گردید. در آلمان، شکل و ساختار یادداشت‌های صورت‌های مالی به وسیله‌ی قانون تعیین نشده است و نحوه‌ی ارائه‌ی آنها می‌تواند به شکل‌های گوناگونی صورت گیرد. اما به‌طور کلی این یادداشت‌ها دارای ساختاری به شرح زیر است.

۱) ارائه‌ی اطلاعات عمومی درباره‌ی صورت‌های مالی

در این راستا، اطلاعاتی از قبیل موارد زیر در یادداشت‌ها افشا می‌شود.

- اصول حسابداری به کار رفته درباره‌ی اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان.
- روش تسعیر ارز.
- موارد انحراف از ثبات رویه.
- ارائه‌ی اطلاعات درباره‌ی ارقام و مبالغ غیرقابل مقایسه.
- افشای اطلاعات درباره‌ی ذخایر پنهان موجودی مواد و کالا، اگر ارزش آنها پایین‌تر از ارزش بازار است.
- افشای اطلاعات درباره‌ی این که کدام اقلام روی سود مشمول مالیات تاثیر گذاشته‌اند.

#### ● روش استهلاک سرفلکی

۲) ارائه‌ی اطلاعات خاص صورت‌های مالی (اطلاعات ترازنامه و صورت سود و زیان)

الف) اطلاعات خاصی که درباره‌ی ترازنامه ارائه می‌شود به شرح زیر است:

- تجزیه و تحلیل تغییرات دارایی‌های ثابت، در صورت ارائه نشدن آن در متن ترازنامه
- مبالغ دریافتی یا پرداختی به سهامداران (فقط در شرکت‌های با مسئولیت محدود)
- اطلاعات درباره حساب‌های دریافتی و پرداختی بلندمدت
- اطلاعات در مورد سرمایه‌ای تلقی کردن هزینه‌های توسعه

● اطلاعات تسهلات ایفا نشده حقوق بازنشستگی کارکنان

ب) در مورد صورت سود و زیان، اطلاعات خاص زیر در یادداشت‌ها افشا می‌شود:

- تفکیک فروش برحسب نواحی فعالیت و بازارهای جغرافیایی تعریف شده
- اطلاعات اقلام غیرعادی و دوره‌ی قبل، اگر با اهمیت باشند.
- تفکیک مالیات اقلام مربوط به فعالیت‌های عادی و غیرعادی.
- ۳) افشای اطلاعات گوناگون
- نوع و مبلغ بدهی‌های احتمالی در صورت عدم افشای آن‌ها در ترازنامه
- مبلغ سایر تعهدات مالی
- میانگین تعداد کارکنان
- اسامی اعضای فعلی و سابق هیات مدیره و هیات‌های نظارت و پاداش آنان.

#### گزارش مدیریت

اطلاعات محدودی در گزارش مدیریت شرکت‌هایی که به صورت گروه فعالیت نمی‌کنند و شرکت‌های گروه ارائه می‌شود. حداقل اطلاعاتی است که در این گزارش‌ها باید افشا شود. معمولاً در گزارش مدیریت موارد زیر درج می‌شود:

- شرحی درباره‌ی وضعیت شرکت یا گروه و پیشرفت‌های به عمل آمده در طول سال مالی مورد گزارش.
- اطلاعات درباره‌ی اوضاع عمومی اقتصادی صنعت و وضعیت رقبا.
- اطلاعات وضعیت تولید، فروش و عملیات واحد تجاری و تغییرات عمده‌ی آن.
- گزارش وضعیت مالی نقدینگی.
- گزارش عوامل موثر در وضع کارکنان و روابط اشتغال.
- گزارش تغییرات ساختاری در واحد تجاری.
- برآوردهای مدیریت درباره‌ی مخاطرات بالقوه‌ای که برای توسعه‌ی شرکت یا گروه در آینده پیش‌بینی می‌کنند.
- رویدادهای مربوط به توسعه در آینده.
- پیش‌بینی‌های مربوط به توسعه در آینده.
- شرحی درباره سیاست‌های تجاری آینده.
- اطلاعات درباره‌ی برنامه‌های تحقیق و توسعه و پژوهش و نوآوری.
- در آلمان، گزارش‌های مدیریت شرکت‌های کوچک با حداقل الزامات تعریف شده برای آنها ارائه می‌شوند و بنابراین آنها معمولاً با حداقل اطلاعات یا خیلی مختصر هستند اما از سوی دیگر، در شرکت‌های بزرگ یا عمومی، گزارش

- 6- Cost of production
- 7- The German Accounting law
- 8- The stock corporation law (SCL)
- 9- General Accounting standards and principles
- 10- Limited liability companies
- 11- Partnerships
- 12- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 13- The European Commission (EC) Directives
- 14- The Accounting Directives law (ADL)
- 15- The Commercial code
- 16- Third book
- 17- The Limited Liability Company law
- 18- The Banking law
- 19- The Insurance Supervisory law
- 20- The Publicity law
- 21- Anglo-Saxon Accounting principles
- 22- Realization and imparity principle
- 23- Type-of-expenditure format
- 24- Functional Format
- 25- Cost Centers
- 26- Prudence Concept
- 27- Wirtschaftsprüfer (WP)
- 28- Vereidigte Buchprüfer (VB)

منابع و مآخذ  
الف. منابع انگلیسی

- 29- Briston Richard J., The Evolution of Accountancy in developing Countries, "International Journal of Accounting, 2, Fall, 1978.
- 30- Choi Frederich D.S., International Accounting, Prentice Hall, 2000
- 31- Mueller Gehard G. "Accounting principles Generally Accounting Accepted in the U.S. Versus Those Generally Accepted Elsewhere", International journal of Accounting, 1968.
- 32- Nobes C.W. "A Judgmental International classification of Financial Reporting Practice", Journal of Business, Finance & Accounting, 1983.
- 33- seckler Guntir, Accounting in Germany, Arthur Anderson, Frankfurt, 2000.
- 34- Zafar Iqbal M., International Accounting, A Global perspective, Second Edition, South-western, Thomson learning, 2002, Chpter 6, PP.190-240.

ب - منابع فارسی

- ۳۵- تیموری ماسوله حبیب‌اله، شناسایی درآمد به همراه بیانیه شماره ۵ مفاهیم حسابداری مالی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۴۲، چاپ اول، بهمن‌ماه ۱۳۷۹، صص ۳۸۵۹.
- ۳۶- خوش طینت، محسن، حسابداری بین‌المللی، نقش و جایگاه آن، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت، فصلنامه‌ی «مطالعات حسابداری» سال اول - شماره اول، ۱۳۸۲.
- ۳۷- ریاحی بلکوثی احمد، تئوری‌های حسابداری، مترجم: علی پارسائیان، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول، ۱۳۸۱، فصل ۱۶.

قوانین مالیاتی، رساندن سود عادی به مبلغ خالص ارزش‌باز یافتنی مجاز است، این عمل در گزارشگری مالی نیز صورت می‌گیرد. در نتیجه خالص ارزش‌باز یافتنی منهای سود عادی است.

● هزینه‌های تحقیق و توسعه

در آلمان، هزینه‌های تحقیق و توسعه باید در زمان وقوع هزینه منظور شود.

● گزارشگری قسمت‌های مختلف واحد تجاری طبق قانون تجارت آلمان، افشای اطلاعات

فروش صنایع مختلف و بازارهای جغرافیایی تعریف شده، در یادداشت‌ها صورت‌های مالی الزامی است.

● صورت‌های مالی تلفیقی

بسیاری از شرکت‌های آلمانی باید صورت‌های مالی تلفیقی و گزارش مدیریت گروه را تهیه و ارائه کنند. واحدهای تجاری مشمول تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی شامل شرکت‌های فرعی و شرکت‌هایی هستند که تحت کنترل گروه قرار دارند، حتی اگر گروه مالک اکثریت سهام دارای حق رای شرکت‌های گروه نباشد. صورت‌های مالی تلفیقی، عموماً براساس روش خرید تهیه می‌شوند. روش اتحاد منافع فقط برای شرایط خاصی مجاز است. (ظفر اقبال، ۲۰۰۲).

جایگاه حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در آلمان

حسابداری حرفه‌ای به مفهوم آنچه که در آمریکا و انگلستان وجود دارد در آلمان وجود ندارد. حسابداران مستقل در آلمان (wps)<sup>۲۷</sup> ممیزین مالی نامیده می‌شوند. حسابداران قانوناً ملزم به پیوستن به انجمن حسابداران رسمی می‌باشند که در سال ۱۹۷۱ به عنوان نمایندگی قانونی برای ممیزین مالی تشکیل شد.

از لحاظ استانداردهای بین‌المللی حرفه‌ی حسابرسی یا حسابداری در آلمان محدود است.

آیین‌نامه‌ی ۱۹۸۵ باعث توسعه‌ی مقررات حسابرسی به بسیاری از شرکت‌ها شد. در نتیجه

هیئت دیگری از حساب‌رسان در اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰ تشکیل شد. این افراد بازرسان قسم

خورده (VB)<sup>۲۸</sup> نامیده شدند و مجاز بودند فقط شرکت‌های کوچک و متوسط را براساس آنچه که

در آیین‌نامه تعریف شده حسابرسی کنند. بنابراین دو گروه از حساب‌رسان قانوناً مجاز به حسابرسی

مستقل شرکت‌ها می‌باشند.

پانوش

- 1- Gesellschaft mit beschränkter haftung (GMBH)
- 2- Massgeblichkeitsprinzip
- 3- Principle of Balance sheet continuity
- 4- Item-by-Item Valuation
- 5- Cost of acquisition

مدیریت به مسئله‌ی ابزاری برای پیشرفت تلقی می‌شود و معمولاً همراه با تجزیه و تحلیل‌های اضافی درباره‌ی حساب‌ها تغییرات نسبت به سال یا سال‌های گذشته، بازارها و محصولات جدید ارائه می‌شوند. (سیکلر، ۲۰۰۰).

نحوه‌ی افشای اطلاعات در آلمان

روش‌های مورد استفاده برای برخی از موضوعات با اهمیت حسابداری در کشور آلمان به شرح زیر است:

● مفاهیم اساسی حسابداری

مفاهیم اساسی حسابداری در آلمان شامل تداوم فعالیت، تطابق درآمدها و هزینه‌ها، مبنای بهای تمام شده‌ی تاریخی و مبنای تعهدی است. به علاوه مفهوم احتیاط<sup>۲۶</sup> نیز رعایت می‌شود. در آلمان مفهوم احتیاط معنای متفاوتی دارد و برای شناسایی همه‌ی مخاطرات پیش‌بینی نشده و زیان‌های تاریخ ترازنامه در نظر گرفته می‌شود.

● تجدید ارزیابی دارایی‌ها

در آلمان، تاکید زیادی بر استفاده از مبنای بهای تمام شده‌ی تاریخی وجود دارد. قانون تجارت آلمان اجازه نمی‌دهد تا با تجدید ارزیابی بهای تمام شده تاریخی یک دارایی جداگانه به مبلغی بیش از بهای زمان تحصیل آن، ارزشگذاری شود.

● اجاره‌های مالی

در آلمان، اجاره‌های مالی، باید توسط اجاره دهنده و اجاره‌کننده، سرمایه‌ای تلقی شود و به حساب دارایی‌ها منظور گردد.

● به حساب دارایی منظور کردن هزینه‌ی بهره

در این کشور، هزینه‌ی بهره‌ی وام مورد استفاده برای تامین مالی یک دارایی ممکن است سرمایه‌ای تلقی و در بهای تمام شده‌اش منظور شود. البته این مبلغ صرفاً مربوط به هزینه‌ی تحقق یافته در همان دوره‌های مالی تولید است، در صورت به حساب دارایی منظور کردن هزینه‌ی بهره، افشای اطلاعات باید در یادداشت‌های صورت‌های مالی انجام گیرد.

● روش‌های ارزشگذاری موجودی مواد و کالا

در آلمان، موجودی مواد و کالا باید براساس اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار ارزشگذاری شود. برای تعیین بهای تمام شده، شناسایی ویژه، میانگین، اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده، روش‌های پذیرفته شده‌اند. برای رعایت قاعده‌ی اقل بهای تمام شده

یسا ارزش بازار برای موجودی‌ها، ارزش بازار می‌تواند بهای تمام شده‌ی جایگزینی یا خالص ارزش‌باز یافتنی باشد. اگر بهای تمام شده‌ی جایگزینی در دسترس نباشد، خالص ارزش‌باز یافتنی به عنوان ارزش بازار در نظر گرفته می‌شود. از آنجا که طبق