

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانمارک

نویسنده: Christensen, Mercte & Elling, Jens O

ترجمه و تلخیص: دکتر محسن خوش طینت

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

جواد بستانیان، حجت‌اله صیدی

دانشجویان دکترای حسابداری

## مقدمه

کشور پادشاهی دانمارک، از یک سو کشوری قدرتمند در مجموعه‌ی سرزمین‌های حوزه‌ی اسکاندیناوی به شمار می‌رود و از سوی دیگر، از جایگاهی مهم در اتحادیه‌ی اروپا برخوردار است. آن قدرت و این اهمیت را، اقتصاد آزاد و مبتنی برصنعت دانمارک در دهه‌های اخیر به ارمغان آورده است، به گونه‌ای که در دهه‌ی ۱۹۶۰، اقتصادی که قرن‌ها بر کشاورزی استوار بود به سرعت جای خود را به اقتصاد صنعتی داد و در طی کم‌تر از پانزده سال تولیدات صنعتی‌اش به بیش از چهار برابر تولیدات کشاورزی افزایش یافت. به علاوه، کاهش چشمگیر نرخ رشد جمعیت، افزایش تولید ناخالص داخلی (GDP) - به میزان بیش از بیست برابر - تراز مثبت ارزی و از همه مهم‌تر، فراهم آوردن آزادی کامل برای سرمایه‌گذاری خارجی، دانمارک را نیرومندتر از گذشته ساخته است.

آن‌گونه که شواهد تاریخی و تجربی نشان می‌دهند، یکی از عوامل مهم و موثر در رسیدن به سطح مطلوب توسعه‌ی اقتصادی در هر کشوری، میزان توسعه یافتگی نظام حقوقی آن کشور است. نگاهی به تاریخ قانون‌گذاری دانمارک، به‌ویژه وضع مقررات تجاری و مالی نشان می‌دهد که روند توسعه‌ی نظام حقوقی

دانمارک از قرن‌ها پیش شروع شده است، به گونه‌ای که تاریخ انتشار نخستین کتاب مقررات دفترداری را ۱۶۷۳ میلادی ذکر کرده‌اند. از آنجا که نظام حقوقی و سطح توسعه‌ی اقتصادی از عوامل با اهمیت در توسعه‌ی نظام حسابداری و گزارشگری مالی هر کشوری به‌شمار می‌رود، با این مقدمه می‌توان به تشریح موضوع اصلی این نوشته پرداخت.

## الگوی توسعه‌ی حسابداری دانمارک

در طبقه‌بندی الگوهای توسعه‌ی حسابداری مولر (۱۹۶۷)، که براساس آن چهار الگوی اقتصاد کلان، اقتصاد خرد، رویکرد نظام مستقل و حسابداری متحدالشکل برای بسط و توسعه‌ی این رشته از دانش معرفی شده است، ویژگی‌هایی برای الگوی اقتصاد کلان ذکر شده است که به نظر می‌رسد بخش عمده‌ای از این ویژگی‌ها در خصوص نظام حسابداری و گزارشگری مالی بیش‌تر کشورهای اسکاندیناوی، به ویژه دانمارک صادق باشد. از آن جمله است تعداد اهداف خاص واحدهای اقتصادی و پاسخ‌گویی به گروه‌های ذی‌علاقه‌ی بیش‌تر، تلقی واحد تجاری به عنوان جزئی ضروری در اقتصاد ملی و لذا هماهنگی فعالیت‌های بنگاه‌ها با سیاست‌های اقتصاد ملی. تدوین مقرراتی جامع

در زمینه‌های اقتصادی، حسابداری و گزارشگری مالی - که در این نوشته به اهم این مقررات اشاره خواهد شد - و الزام شرکت‌ها به تبعیت از این قوانین و ضوابط، مراجع قانون‌گذاری در زمینه‌های تخصصی مورد نظر و فرایند تدوین ضوابط، جعلگی دانمارک را در طبقه‌ی آن دسته از کشورهای توسعه یافته‌ی غربی قرار می‌دهد که مشخصه‌ی بارز سیستم‌های حسابداری آنها، یکنواختی در سطح کلان است.

شاید علاوه بر موارد پیشگفته، علت اصلی این امر را بتوان در ساختار سرمایه‌ی شرکت‌ها در این کشور جستجو کرد. بررسی منابع تامین مالی در دانمارک نشان می‌دهد که ساختار سرمایه‌ی اغلب شرکت‌ها به گونه‌ای است که بخش اصلی منابع تامین شده، وجوه حاصل از استقراض (اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت) است و باقی‌مانده از طریق سرمایه‌گذاری سهامداران تامین می‌شود، به گونه‌ای که بانک مرکزی، بانک‌های تجاری، شرکت‌های بیمه و موسسه‌های مالی و اعتباری، مهم‌ترین تامین‌کنندگان وجوه به شمار می‌روند. بدیهی است که استفاده از اهرم مالی در تامین سرمایه، مستلزم تدارک زمینه‌ای مناسب و اطمینان‌بخش است که این زمینه نیز، تنها در پناه ضوابط و مقررات جامع و مانع قابل دستیابی است.

مقررات حسابداری دانمارک

تاریخچه مقررات حسابداری دانمارک نشان می‌دهد که حسابداری یا دفترداری از قرن شانزدهم میلادی ضروری شناخته شده است. در قرن یاد شده خراج گزاران و صاحبان زمین‌ها باید به اداره‌ی پادشاهی، حساب زمین یا زمین‌هایی را که در اختیار داشتند، ارائه می‌کردند.

اطلاعات حسابداری، ابتدا برای مقاصد مالیاتی به کار گرفته می‌شد و مقررات وضع شده در رابطه با حسابداری و گزارشگری مالی به رغم برخورداری از روندی رو به توسعه و پیشرفت، به جز موارد خاص، تا قبل از قرن بیستم تنها دولت و شهرداری‌ها را در برمی‌گرفت. اما با ظهور شرکت‌های با مسئولیت محدود در آستانه‌ی قرن بیستم، به نحوی که در ۱۹۰۹ بیش از دو هزار و پانصد شرکت دانمارکی تشکیل شده بودند، ضرورت تدوین مقررات حسابداری و حسابرسی بیش از پیش وضوح یافت و سرانجام در ۱۹۱۷ اولین قانون شرکت‌ها در این کشور به تصویب رسید. قانونی که تا حد زیادی متأثر از قوانین سایر کشورهای اسکاندیناوی، به ویژه سوئد، رویه‌ی قانون‌گذاری اروپایی، و نظام حقوقی انگلستان بود. در این قانون بر ضرورت تهیه‌ی ترازنامه و صورت سود و زیان براساس بهترین برآوردهای ممکن - که یک نسخه از آن نیز باید به یک مرجع ثبت دولتی ارائه شود - و هم چنین حسابرسی صورت‌های مالی تأکید شده است. پس از بازنگری این قانون در ۱۹۳۰، میزان اطلاعاتی که باید در صورت‌های مالی افشا شود، افزایش یافت. به علاوه، کلیه شرکت‌ها به ارائه‌ی نسخه‌ای از صورت‌های مالی حسابرسی شده به آژانس بازرگانی و شرکت‌های دانمارک<sup>۳</sup> ملزم شدند.

در اثر تصویب همکاری بین کشورهای اروپای شمالی توسط شورای اروپای شمالی<sup>۴</sup> در ۱۹۶۲ و ضرورت هماهنگ‌سازی قانون شرکت‌ها در این کشورها، متن پیشنهادی دانمارک در ۱۹۶۹ انتشار یافت و در ۱۹۷۳ به تصویب رسید، که مهم‌ترین ویژگی آن الزامی شمردن ارائه‌ی یادداشت‌های توضیحی

صورت‌های مالی و گزارش مدیران بود. علاوه بر این، مفهوم گروه شرکت‌ها نیز برای اولین بار در این قانون تعریف و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی الزامی شد. در قانون جدید، برعکس قانون مصوب ۱۹۳۰ که عبارت منظم و محتاطانه<sup>۵</sup> را برای ارائه‌ی وضعیت مالی به کار برده بود، تعبیر روش حسابداری نیکو<sup>۶</sup> به کار رفت. به دنبال این رویداد، در ۱۹۷۶ انجمن حسابداران عمومی دانمارک، الحاق این کشور به کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی را تصویب کرد و دو سال بعد، استانداردهای بین‌المللی به زبان محلی انتشار یافت. آن چه می‌توان در مورد دهه‌ی هفتاد میلادی اضافه کرد این است که اقبال عمومی نسبت به گزارشگری اجتماعی در قالب صورت ارزش افزوده، گزارش‌های اشتغال، گزارش فواید اجتماعی فعالیت شرکت شامل مصرف منابع طبیعی، آلودگی و نظایر آن در بخش مخارج و اشتغال، صادرات، ایمنی تولید و نظایر آن در این دهه قابل توجه بود. در صورتی که این علاقه در دهه‌ی ۱۹۸۰ رو به افول گذاشت.

در ۱۹۸۱، دانمارک به عنوان اولین عضو اتحادیه‌ی اروپا چهارمین منشور این اتحادیه را اجرا کرد. در حالی که قانون شرکت‌های دانمارک تنها سیزده بخش داشت، نسخه‌ی دانمارکی منشور یاد شده بالغ بر ۶۸ بخش را در برمی‌گرفت. بنابراین تصمیم گرفته شد تا مقررات حسابداری از قوانین شرکت‌ها جدا شود و قانون صورت‌های مالی<sup>۷</sup> تدوین شود که منحصرأ مربوط به حسابداری مالی و گزارشگری است. این قانون که در ۱۹۸۱ تصویب و از ۱۹۸۲ لازم‌الاجرا شد، به طور کامل از چهارمین منشور اتحادیه‌ی اروپا پیروی می‌کند و نهادر مواردی نادر از امتیاز معافیت افشا استفاده کرده است.

قانون صورت‌های مالی، برخلاف قوانین شرکت‌ها، اجازه نمی‌دهد که شرکت‌های کوچک و متوسط فقط ترازنامه‌ی تلخیص شده با یادداشت‌های مربوط تهیه کنند و از انتشار صورت سود و زیان گزارش مدیران و گزارش حسابرسی خودداری کنند، بلکه ارائه‌ی تمامی

اینها را الزامی کرده است. به علاوه در قانون صورت‌های مالی، علاوه بر تهیه‌ی ترازنامه‌ی تلفیقی شرکت مادر، تهیه‌ی صورت سود و زیان تلفیقی نیز اجباری شناخته شده است، ضمن اینکه استفاده از روش ارزش ویژه در مورد شرکت‌های فرعی - نه وابسته - مجاز شد.

از دیگر ویژگی‌های قابل اشاره‌ی قانون صورت‌های مالی، معرفی عبارت عمومی جدیدی بر مبنای درست و منصفانه<sup>۸</sup> است که دست کم از نظر مفهومی با عبارت قبلی، یعنی روش حسابداری نیکو که در حقیقت مفهومی مبتنی بر فرایند و روش کار تهیه‌ی حساب‌ها است تفاوت دارد. آن چنان که امروزه به خوبی می‌دانیم، تعبیر درست و منصفانه مربوط به یک صفت شایسته برای محصول نهایی به عنوان یک کلیت است که اغلب از دیدگاه استفاده‌کنندگان مورد نظر قرار می‌گیرد. از طرف دیگر، قضاوت درباره‌ی نحوه‌ی عمل یک قلم مشخص بر مبنای درست و منصفانه بسیار مشکل‌تر از رویه‌ی حسابداری نیکو است.

اما مانند سایر کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا، اجرای هفتمین منشور اتحادیه‌ی اروپا را باید نقطه‌ی عطفی در نظام حقوقی دانمارک در زمینه‌ی گزارشگری مالی و اقتصادی دانست. این منشور در ۱۹۹۰ به عنوان الحاقیه‌ی قانون صورت‌های مالی، توسط دانمارک مورد پذیرش قرار گرفت. در آن مقطع، بخش عمده‌ای از مقررات افشا و تقریباً تمامی مقررات مربوط به اندازه‌گیری در شرکت‌ها، از قانون خارج و به شکل نمونه‌ی صورت‌های مالی توسط آژانس بازرگانی و شرکت‌ها منتشر شد. بدین ترتیب گروه شرکت‌ها موظف شدند تا صورت‌های مالی خود را طبق الحاقیه و مطابق شکل تعیین شده تهیه و ارائه کنند. مقایسه‌ی مقررات حسابداری شرکت اصلی و حساب‌های گروه نشان‌دهنده‌ی جابجایی قدرت از جمله سطح تاکتیکی مقررات حسابداری است.

مهم‌ترین نوآوری‌های موجود در الحاقیه‌ی پیشگفته را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

(۱) گروه‌های کوچک و گروه‌های فرعی ملزم

به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نیستند.  
۲) ممکن است یک شرکت فرعی تحت شرایط خاصی در تلفیق منظور نشود.

۳) صورت‌های مالی تلفیقی نیز باید دارای یادداشت توضیحی باشند.

۴) روش ارزش ویژه به روال گذشته اجباری است و روش اتحاد منافع مورد قبول نیست.

۵) باید در صورت‌های مالی تلفیقی برای شرکت‌های وابسته از روش ارزش ویژه استفاده شود و این روش در صورت‌های مالی شرکت مادر یک گزینه‌ی قابل قبول تلقی می‌شود.

۶) نحوه‌ی عمل در مورد حذف اختلاف بین بهای تمام شده‌ی سرمایه‌گذاری و جمع سرمایه‌ی به کار رفته‌ی شرکت تحصیل شده (که از آن به سرفعلی یا سرفعلی منفی یاد می‌شود) تغییر یافت.

از سوی دیگر هفتمین منشور اتحادیه اروپا، تجدید ارزیابی خالص دارایی‌ها را به خالص ارزش منصفانه‌ی آنها برای شرکت تحصیل‌کننده الزامی می‌شمارد.

#### تاریخچه‌ی حسابرسی دانمارک

در دانمارک پیشینه‌ی حسابرسی نیز به قرن شانزدهم برمی‌گردد، یعنی دوره‌ای که دیوان‌های پادشاهی، حساب‌های خراجگزاران و کنت‌ها<sup>۹</sup> را در مورد زمین‌های سلطنتی حسابرسی می‌کردند. در حقیقت هدف حسابرسی، نظارت بر حساب‌ها بود که برای ارزیابی و تعیین مالیات سلطنتی و پیش‌گیری از سوء استفاده از منابع و دزدی، انجام می‌شد. سابقه‌ی حسابرسی در صنعت و بازرگانی نیز، شروع اولین کار حساب‌برسان را در قرن نوزدهم نشان می‌دهد که با رسیدگی به ورشکستگی و قراردادهای وام آغاز شد. با تصویب قانون ورشکستگی در ۱۸۷۲، دادگاه دریایی و تجاری<sup>۱۰</sup>، اجازه‌ی استخدام حساب‌برسان مجرب بازرگانی<sup>۱۱</sup> را به دست آورد. در ۱۸۸۵، عمده فروشان کپنهاگ، انجمنی را با هدف پیش‌گیری از عملیات متقلبانه در موارد ورشکستگی تشکیل دادند. در ۱۸۷۹ اولین موسسه‌ی حسابرسی در کپنهاگ، تاسیس شد. در

آن مقطع بیشتر حساب‌برسان، به‌طور نیمه وقت به حسابرسی می‌پرداختند. در دهه‌ی پایانی قرن نوزدهم که با افزایش چشمگیر تعداد شرکت‌ها همراه بود، تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده در بسیاری از شرکت‌ها رواج یافته بود. نکته‌ی مهم در این رابطه، "غیر رسمی" بودن فرایند حسابرسی و انگیزه‌ی مدیران از انجام حسابرسی بود. در واقع، حسابرسی اغلب به این منظور انجام می‌شد که وضعیت شرکت برای دوستان و آشنایانی که با حسابداری و ترازنامه آشنایی داشتند، مطلوب و مرتب نشان داده شود. به هر حال، به دلیل عدم دخالت دولت در تجارت و آزاد بودن عملیات تجاری، حسابرسی نیز اختیاری بود و چنانچه اجباری می‌شد، فعالیتی مزاحم و غیرضروری تلقی می‌گردید.

در آغاز قرن بیستم بالغ بر ۳۸ حساب‌برس در فهرست حساب‌برسان کپنهاگ قرار داشتند و در این قرن بود که حسابرسی جایگاه خود را به عنوان حروفه به دست آورد و برای حساب‌برسان مجاز دولتی<sup>۱۲</sup>، شرایط احراز تعیین شد تا این افراد از صلاحیت حرفه‌ای قابل قبول برخوردار باشند. به همین ترتیب ورود به بازار خدمات حسابرسی نیز تابع مقررات قانونی شد و موسسات حسابرسی شکل گرفتند که ماهیت آنها و قوانین ناظر بر فعالیت آنها، عمدتاً مغایرتی با قوانین و مقررات رایج در کشورهای دیگر نداشت. آنچه می‌توان به عنوان نکته‌ی آخر در مورد حسابرسی دانمارک اضافه کرد این است که هم اینک که بیش از ۱۵۰۰ موسسه حسابرسی در این کشور فعالیت دارد، حداقل یکی از شرکای این موسسات باید یا از حساب‌برسان مجاز دولتی یا از حساب‌برسان ثبت شده<sup>۱۳</sup> باشند، به گونه‌ای که از ابتدای ۱۹۷۳، کلیه‌ی موسسات حسابرسی خصوصی که جدیداً تاسیس می‌شوند باید ضوابط فوق را رعایت کنند.

#### سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری

دو مجموعه‌ی ضوابط، بر فرایند حسابداری و گزارشگری مالی دانمارک حاکم هستند: قانون

صورت‌های مالی و استانداردهای ملی<sup>۱۴</sup>. براساس قانون صورت‌های مالی باید اطلاعات مربوط به روش‌های ارزشگذاری، روش محاسبه‌ی استهلاک و رویه‌های مربوط به اسقاط و تجدید ارزیابی دارایی‌ها و هم چنین مبنای تسعیر ارزش ارائه شود. استاندارد ملی شماره (۲) نیز توصیه می‌کند که به منظور درک کامل صورت‌های مالی، باید اطلاعات مربوط به رویه‌های حسابداری مورد استفاده در تمام زمینه‌های با اهمیت ارائه شوند. این اطلاعات باید در قسمت جداگانه‌ای، قبل از صورت سود و زیان، ترازنامه و یادداشت‌ها قرار گیرد.

در این بخش به برخی از مهم‌ترین ضوابط مربوط به نحوه‌ی عمل حسابداری اشاره می‌شود:

#### ۱- شناسایی درآمد

درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات معمولاً در زمان تحویل و نیز انتقال مخاطرات به مشتری شناسایی می‌شود، در برخی موارد، می‌توان رویه‌ی جایگزینی را به کار برد که طبق آن، درآمد در زمان تولید کالاها یا خدمات شناسایی می‌شود. براساس قانون صورت‌های مالی، شناسایی درآمد بر مبنای تولید، فقط زمانی امکان‌پذیر است که استفاده از آن منجر به ارائه‌ی تصویری درست و منصفانه از نتایج عملیات شود.

در مورد حسابداری پیمان‌های بلندمدت نیز، مقررات خاصی وجود دارد که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد کار در جریان قرارداد را به بهای فروش ارزشگذاری کنند. اگر از این روش استفاده شود، درآمد براساس مبنای فروش ولی سود یا زیان براساس روش درصد تکمیل شناسایی و ثبت خواهد شد. بدین ترتیب، در صورتی که تغییر کار در جریان مثبت باشد، در صورت سود و زیان به عنوان سایر درآمدهای عملیاتی و در صورتی که منفی باشد به عنوان هزینه‌های تولید طبقه‌بندی خواهد شد.

باید توجه داشت که این رویه در عمل به ندرت استفاده می‌شود و امروزه، اغلب شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که قراردادهای

بلندمدت دارند، از شناسایی درآمد بر مبنای تولید، همراه با رویه‌ی درصد تکمیل کار برای ارزشگذاری کار در جریان و شناسایی سود استفاده می‌کنند، به گونه‌ای که عامل "سود کار در جریان" در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. استاندارد ملی شماره (۶) نیز استفاده از روش درصد تکمیل را در مورد حسابداری قراردادهای ساختمانی توسط حسابداران مجاز دولتی الزامی می‌داند، مگر این که نتوان سود قراردادهای تکمیل نشده را به طریقی درست و منصفانه تعیین کرد، که در این صورت رویه‌ی کار تکمیل شده به کار خواهد رفت.

## ۲- هزینه‌یابی محصول و ارزشگذاری موجودی‌ها

در دانمارک هم هزینه‌یابی جذبی و هم هزینه‌یابی نهایی<sup>۱۵</sup> - که می‌توان از آن به هزینه‌یابی مستقیم یا متغیر نیز یاد کرد - مقبولیت دارند و هزینه‌یابی نهایی، اصلی است که هنوز به طور وسیع مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این زمینه، رویه‌ی سنتی ملی دانمارک از جهت اصل هزینه‌یابی نهایی با تقابل هماهنگ‌سازی بین‌المللی روبه‌رو شده است. طرفداران هزینه‌یابی جذبی، با ارائه‌ی استدلال‌هایی از قبیل لزوم پیروی از رویه‌های حسابداری بین‌المللی، تسهیل تجزیه و تحلیل توسط تحلیل‌گران خارجی، کاهش اهمیت هزینه‌های متغیر در مقایسه با هزینه‌های ثابت به دلیل توسعه‌ی فن‌آوری و اهمیت روزافزون خدمات کاملاً تخصصی و در نتیجه کاهش اهمیت حاشیه‌ی سود و بالاخره، عدم برخورداری حاشیه‌ی سود از بار اطلاعاتی، هم چنان بر لزوم استفاده از هزینه‌یابی جذبی تسکید کرده و طرفداران هزینه‌یابی نهایی نیز با توسل به دلایلی از جمله اهمیت تفکیک هزینه‌های متغیر از هزینه‌های ثابت در ارزیابی مخاطره‌ی عملیاتی شرکت‌ها، سودمندی این تفکیک در تجزیه و تحلیل‌های تحلیل‌گران مالی و انعکاس در سطح مخاطره‌ی عملیاتی با حاشیه‌ی سود، استفاده از این رویه را هم چنان مفید می‌دانند. اما طی رهنمود حسابداری پیشنهادی انجمن حسابداران

عمومی مجاز دولتی<sup>۱۶</sup>، هزینه‌یابی جذبی انتخاب و پیشنهاد شده است.

قانون صورت‌های مالی، استفاده از روش‌های میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده یا رویه‌های مشابه را برای قیمت‌گذاری موجودی‌ها، مجاز می‌شمارد، اما به دلیل آنکه بسیاری از شرکت‌ها مبنای قیمت‌گذاری را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی درج نمی‌کنند، روش مرسوم را نمی‌توان مشخص کرد. برای تعریف اصل "اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار" نیز از عبارت ارزش روز<sup>۱۷</sup> استفاده شده است که به نظر می‌رسد در حسابداری دانمارک در مورد تفسیر این مفهوم، سوء تفاهم وجود دارد، زیرا هم خالص ارزش باز یافتنی<sup>۱۸</sup> و هم ارزش جایگزینی<sup>۱۹</sup> را می‌توان استفاده کرد. بر اساس این قانون، موجودی‌های کالا را می‌توان به ارزش جایگزینی افزایش داد، اما تجدید ارزیابی موجودی‌ها در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد. در مورد هزینه‌های بهره نیز که در فرایند تولید تحمل می‌شود، اشاره‌ای در قانون وجود ندارد و بنابراین چنین به نظر می‌رسد که هزینه‌های بهره نباید در بهای تمام شده‌ی موجودی‌های کالا منظور شود. در این خصوص نیز انجمن حسابداران عمومی مجاز دولتی، پیشنهاد کرده که عبارت ارزش روز به خالص ارزش باز یافتنی تغییر یابد و استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده ممنوع شود.

## ۳- مالیات

مهم‌ترین منابع تامین مالیات در دانمارک را مالیات بردرآمد اشخاص و شرکت‌ها، مالیات بر اموال، ثروت جدید، استخراج منابع طبیعی و مالیات بر ارزش افزوده تشکیل می‌دهد. به دلیل اهمیت مالیات به عنوان یک ابزار سیاست اقتصادی، تفاوت بین درآمد حسابداری و درآمد مشمول مالیات، ایجاد ذخیره‌ی مالیات معوق در صورت‌های مالی را در این کشور اساسی ساخته است. عبارت مالیات پرداختی در صورت‌های مالی نشان‌دهنده‌ی بدهی مالیاتی است که باید پرداخت شود و عبارت مالیات معوق<sup>۲۰</sup> عبارت

از ذخیره‌ی مالیاتی است که به علت اختلاف زمانی ایجاد می‌شود. مالیات معوق ممکن است در حساب‌ها منظور شود یا در یادداشت‌ها افشا شود. مالیات احتمالی<sup>۲۱</sup> نیز عبارت از مالیاتی است که به علت تجدید ارزیابی احتمالاً محقق می‌شود. اطلاعات مربوط به این نوع مالیات نیز ممکن است در حساب‌ها منظور یا در یادداشت‌ها افشا شود. در قوانین دانمارک به جز موارد پیش‌گفته، تعریف و معیار دیگری درباره‌ی مالیات معوق وجود ندارد.

نحوه‌ی عمل حسابداری نشان‌دهنده‌ی برخی تفاوت‌ها در روش‌های بین‌المللی است، به گونه‌ای که هم مبنای ذخیره‌ی کامل<sup>۲۲</sup> هم مبنای ذخیره‌ی برای بخشی از مالیات<sup>۲۳</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مبنای ذخیره‌ی کامل برای همه‌ی مالیات‌هایی که به دلیل اختلاف زمانی قابل برگشت هستند، ذخیره منظور می‌شود، حتی اگر واقعاً انتظار برگشت مالیات‌ها وجود نداشته باشد. در مبنای ذخیره برای بخشی از مالیات نیز، تنها در مورد اختلاف‌های زمانی که انتظار برگشت آنها وجود دارد، ذخیره ایجاد می‌شود. در این زمینه، طرفداران ذخیره‌ی کامل بر نیاز به اندازه‌گیری قابل اعتماد و قابل مقایسه‌ی سود تاکید می‌کنند که مدیریت نمی‌تواند در آن تأثیری ایجاد کند، طرفداران ذخیره برای بخشی از مالیات معوق نیز استدلال می‌کنند که ذخیره‌ی کامل به طور نظام‌مند، سود را در مفهوم تداوم فعالیت کم‌تر از واقع برآورد می‌کنند. به هر صورت، به نظر نمی‌رسد که در آینده‌ی نزدیک توافق عمومی در این زمینه حاصل شود، هر چند آثار سوء فعلی در مورد نبود یک اتفاق نظر نیز مهم است.

قانون صورت‌های مالی چگونگی محاسبه‌ی ذخیره‌ی مالیات معوق را مشخص نکرده است، بنابراین هم روش محاسبه‌ی ذخیره مالیات معوق و هم روش محاسبه‌ی بدهی مالیات برای یک اختلاف زمانی خاص دیده می‌شود. در روش ذخیره‌ی مالیات معوق نرخ مالیاتی در زمان شناسایی اختلاف زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در روش بدهی مالیاتی، نرخ‌هایی

مبنای محاسبه قرار می‌گیرد که انتظار می‌رود در زمان تشخیص بدهی، اعمال شود. این نرخ معمولاً آخرین نرخ مالیاتی اعلام شده در زمان تهیه صورت‌های مالی است.

#### ۴- دارایی‌های نامشهود

اگر چه پیش‌تر شرکت‌ها، دارایی‌های نامشهود تحصیل شده را بی‌درنگ به حساب هزینه منظور می‌کنند، اما چنانچه دارایی‌های نامشهود - از جمله مخارج تحقیق و توسعه - به حساب دارایی منظور شوند، باید در شرایط عادی حداکثر طی پنج سال مستهلک شوند، احتساب استهلاك برای بیش از پنج سال مگر در مواردی که شرکت شرایط خاصی را ادعا کند - غیرممکن و تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود نیز غیرقانونی است. از سوی دیگر، منظور نمودن ذخیره‌های کاهش ارزش در مواردی که ارزش روز دارایی‌های نامشهود کم‌تر از ارزش دفتری آنها باشد ضرورت دارد و این کاهش ارزش تحت عنوان کلی استهلاك یا استهلاك فوق‌العاده نشان داده می‌شود. استاندارد ملی شماره (۷) دانمارک در خصوص مخارج تحقیق و توسعه شباهت زیادی با استاندارد بین‌المللی شماره (۹) دارد و تنها نکته‌ی مهمش، این است که استاندارد ملی دانمارک نشان دادن جمع مخارج تحقیق و توسعه را توصیه نکرده و هزینه‌های تاسیس نیز می‌تواند جزو دارایی‌ها منظور شود.

#### ۵- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

روش‌های حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، در نگاهی کلی، تفاوت چندانی با روش‌های سایر کشورها ندارند، اما موارد قابل اشاره این است که نه مقررات و نه استانداردهای ملی، هیچ‌کدام روش استهلاك یا عمر مفید طبقات مختلف دارایی را تعیین نمی‌کنند و تعیین این که آیا اختلاف روش‌ها و عمر مفید به علت تفاوت در ماهیت فیزیکی یا اقتصادی دارایی‌هاست یا بیشتر وابسته به عوامل ذهنی است، آسان نیست. به طور کلی، استفاده از روش خط مستقیم از مقبولیت بیش‌تری در عمل برخوردار است، اما در مورد ساختمان‌ها، برخی از شرکت‌ها، عملاً اعتقادی به مستهلک کردن آنها

ندارند و چنین استدلال می‌کنند که به دلیل تعمیر و نگهداری مداوم و افزایش در ارزش املاک، ارزش این دارایی‌ها هیچ‌گاه کاهش نخواهد یافت. براساس این استدلال، منظور کردن هزینه‌ی استهلاك، علاوه بر هزینه‌های تعمیر و نگهداری، موجب منظور کردن دوباره‌ی هزینه در حساب‌ها می‌شود. این بحث ناشی از وجود برخی ابهامات در هدف حسابداری استهلاك است، ابهام در این خصوص که آیا استهلاك میزان کاهش در ارزش است یا مصرف منابع. این دو موضوع از نقطه نظر حسابداری قابل تفکیک و تشخیص نیست.

#### ۶- دارایی‌های مالی (به‌جز سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی و وابسته)

مقررات اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت مالی به‌جز سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی و وابسته در بسیاری از زمینه‌ها، از مقررات مربوط به دارایی‌های نامشهود تبعیت می‌کند. ولی منظور کردن ذخیره‌ی کاهش ارزش، حتی اگر کاهش ارزش دائمی نباشد، مجاز است.

دارایی‌های مالی جاری به اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار اندازه‌گیری می‌شود و دارایی‌های مالی جاری را که توسط دولت معامله می‌شود، می‌توان به قیمت‌های رسمی ارزیابی کرد. قانون صورت‌های مالی مقرر می‌دارد که سودهای تحقق نیافته باید به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام و تحت سرفصل اندوخته‌ی تجدید ارزیابی منعکس شود. با این حال، قانون مزبور در موارد مهم زیر مسکوت است:

الف) چگونه باید بین دارایی‌های مالی جاری و ثابت تفاوت قائل شویم؟

ب) چگونه دارایی‌های مالی را برای مقاصد ارزشگذاری دسته‌بندی کنیم؟

ج) در زمان فروش اوراق قرضه‌های مشابهی که در قیمت‌های مختلف خریداری شده‌اند، چه مبنایی را باید برای ارزیابی به کار برد: میانگین موزون، FIFO یا LIFO؟

شیوه‌ی عملی حسابداری نیز در این مورد چیزی را روشن نکرده است.

۷- سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی و

#### وابسته

در صورت‌های مالی یک شرکت، سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی و وابسته می‌تواند به روش‌های مختلف اعم از بهای تمام شده‌ی تاریخی، ارزش حقیقی با پیروی از قواعد عمومی ارزشگذاری و تجدید ارزیابی، و روش ارزش ویژه انعکاس یابد. در دانمارک روش ارزش ویژه، بعد از ۱۹۷۳ مورد استفاده قرار گرفت، سالی که در آن، ارائه‌ی صورت‌های تلفیقی اجباری شد. در آن مقطع بیش‌تر جنبه‌ی اطلاعاتی این رویه مورد بحث قرار گرفت و در مورد مطابقت این رویه با قوانین مربوط به شرکت‌ها، اختلاف نظرهایی وجود داشت. در این خصوص، هم جنبه‌ی ارزیابی هم موضوع اندازه‌گیری بازدهی سرمایه‌گذاری در کانون بحث قرار داشت. امروزه روش ارزش ویژه یکی از روش‌های کاملاً متداول مورد استفاده در صورت‌های مالی شرکت برای اندازه‌گیری بازده و سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تابعه به‌شمار می‌رود. گرچه روش بهای تمام شده‌ی تاریخی یا ارزش حقیقی نیز می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

استفاده از روش ارزش ویژه، در مورد شرکت‌های وابسته، در صورت‌های مالی قاعده‌ی جدیدی است که از کاربرد منشور هفتم اتحادیه‌ی اروپا نتیجه‌گیری شده است که استفاده از آن را در صورت‌های مالی تلفیقی الزامی می‌شمارد. اگر چه قبل از هماهنگ‌سازی، شیوه‌ی حسابداری بین سه روش بهای تمام شده‌ی تاریخی، ارزش حقیقی و ارزش ویژه به طور مساوی تقسیم شده بود، اما به نظر می‌رسد که شیوه‌ی عمل در آینده به سمت ارزش ویژه تغییر یابد تا از کاربرد شیوه‌های متفاوت در صورت‌های مالی شرکت اصلی و صورت‌های مالی گروه اجتناب شود.

در دانمارک از نظر محاسبه‌ی مالیات می‌توان مجموع مالیات را برای شرکت مادر و تمامی شرکت‌های تابعه یا بخشی از آنها محاسبه نمود. جمع مالیات می‌تواند براساس سود قبل از مالیات شرکت‌ها بین آنها تقسیم شود یا فقط به

شرکت مادر منظور شود.

### نظام گزارشگری مالی دانمارک

در دانمارک مهم ترین اجزای تشکیل دهنده گزارش های مالی عبارتند از: صورت های مالی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد)، یادداشت های صورت های مالی، سود قابل تقسیم پیشنهادی (که ارائه آن اختیاری است)، گزارش مدیران و گزارش حسابرسی.

برخوردارگی گزارش های مالی از "منظر درست و منصفانه" مهم ترین اصل براساس قوانین این کشور است و علاوه بر آن، فرض تداوم فعالیت و اصول ثبات رویه، احتیاط و تطابق از تاکید خاصی در متن قوانین دانمارک برخوردار است.

شکل و محتوای صورت های مالی در دانمارک تفاوت چندانی با سایر کشورها ندارد، جز آن که دو نوع صورت سود و زیان در دانمارک متداول است که در یک مدل، سود ناخالص و حاشیه سود انعکاس یافته و در دیگری سود و زیان کلی<sup>۲۴</sup> گزارش می شود. به علاوه، افشای منابع کسب درآمد در صورت سود و زیان به تفکیک اقلام عادی و غیرعادی، درآمد حاصل از عملیات مالی و پولی (مانند تغییر نرخ ارز و خرید و فروش اوراق بهادار) و تغییرات سرمایه (مانند تجدید ارزیابی، حذف سرقفلی و آثار ناشی از تغییر روش های حسابداری بر سرمایه) الزامی است.

مقررات حاکم بر تهیهی صورت های مالی تلفیقی نیز عمدتاً تفاوتی با آنچه در سایر کشورها متداول است ندارد و تنها در دو مورد استثنا، می توان از تهیهی صورت های مالی تلفیقی صرف نظر کرد:

۱) شرکت های مادری که خارج از بورس اوراق بهادار هستند و خود، فرعی شرکت مادر دیگری باشند (مگر این که حداقل ده درصد از سهامداران به لزوم تهیهی آن رای دهند).

۲) گروه های کوچکی که هیچ کدام از شرکت های آن در بورس اوراق بهادار نباشند

(گروه های کوچک به گروه هایی گفته می شود که گردش مالی سالانهی کم تر از ۲۴ میلیون ریال کرون داشته، جمع دارایی های آنها از ۱۲ میلیون کرون تجاوز نکند و طی دورهی مالی کم تر از ۵۰ نفر پرسنل داشته باشند).

آخرین نکته ای که در خصوص گزارشگری مالی تلفیقی در دانمارک می توان اشاره کرد، این است که همانند بسیاری از کشورها، استانداردهای مربوط به افشای مواردی مانند آثار تغییر نرخ ارز، خرید و فروش سهام و غیره، با استانداردهای بین المللی یکسان است.

### بورس سهام کپنهاگ

بورس سهام کپنهاگ تنها بورس دانمارک می باشد که یک نهاد مستقل است و عملیات مربوط به مبادلات سهام را تنظیم می کند. اهم وظایف آن عبارت است از:

۱- مقررات گذاری در خصوص خرید و

فروش سهام

۲- اعمال سیستم های تجاری لازم در این

خصوص

۳- اعمال یک سیستم اطلاعاتی رسمی شامل فهرست بندی معاملات و غیره

۴- همکاری با بانک مرکزی و مرکز اوراق

بهادار دانمارک

بورس اوراق بهادار دولتی است و توسط هیات مدیره به طور روزانه اداره می شود. وزیر صنایع اعضای هیات مدیره و نمایندگان را برای مدت سه سال منصوب می کند. جدای از مدیرعامل، اعضای هیات دوازده نفر بوده که براساس توصیهی شرکت های کارگزاری بورس، بانک مرکزی، کارکنان بورس، بانکداران دانمارک، اتاق بازرگانی کپنهاگ، فدراسیون صنایع دانمارک و غیره منصوب می شوند.

حقوق تهیه کنندگان صورت های مالی و سرمایه گذاران به وسیله مقرراتی که وضع و کنترل می شود، محدود می گردد. می توان ادعا نمود که بورس کپنهاگ به عنوان مقررات گذار امروزه نقش کم اهمیت تری را نسبت به سایر بورس ها بازی می کند.

### پی نوشت

۱- برای مطالعه بیشتر رجوع کنید به مقاله ی "حسابداری بین المللی، نقش و جایگاه آن" نوشته ی محسن خوش طینت، فصلنامه ی مطالعات حسابداری، دانشکده ی حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ی ۱، بهار ۱۳۸۲ -

صص ۶۱-۸۴

۲- رجوع کنید به منبع پیش گفته

3- Danish commerce & companies agency

4- Nordic Council

5- Orderly and Prudent Business Practice

6- Good Accounting Practice

7- Financial Statements Act

8- True and Fair

9- Vassals and Counts

10- Maritimen and Commercial court

11- Commercially Experienced Auditors

12- State - Authorized Auditors

13- Registered Auditors

14- Danish National Standards

15- Marginal Costing

16- The Institute of State-Authorized Public Accountants

17- Today's Price

18- Net Realizable Value

19- Replacement Cost

20- Deferred Tax

21- Taxation Contingency

22- Full Provision Basis

23- Partial Provision Basis

24- Total output Format.

### منابع و ماخذ

۱- خوش طینت، محسن، ۱۳۸۲ حسابداری بین المللی، نقش و جایگاه آن، فصلنامه ی مطالعات حسابداری، دانشکده ی حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ی ۱، بهار ۱۳۸۲.

2- Christiansen, Mercte & Elling, Jens O, 1993, European Financial Reporting Denmark, Routledge.