**HỆ THỐNG KẾ TOÁN ĐỨC**

**Nguyễn Thị Kim Hương**

Môi trường kế toán Đức đã thay đổi liên tục và đáng kể kể từ khi Thế chiến II kết thúc. Vào thời điểm đó, kế toán doanh nghiệp nhấn mạnh các biểu đồ tài khoản quốc gia và mặt cắt (như ở Pháp). Bộ luật thương mại đã thay đổi các nguyên tắc khác nhau về "ghi sổ có trật tự" và kiểm toán độc lập hầu như không tồn tại trong chiến tranh. Trong một bước ngoặt lớn của sự kiện, Luật Công ty năm 1965 đã chuyển hệ thống báo cáo tài chính của Đức sang các ý tưởng của người Mỹ gốc Anh (nhưng chỉ dành cho các tập đoàn lớn hơn). Tiết lộ nhiều hơn, hợp nhất hạn chế, 16 và một báo cáo quản lý doanh nghiệp được yêu cầu. Báo cáo quản lý và các yêu cầu kiểm toán bổ sung đã trở thành yêu cầu pháp lý thông qua Luật Công khai năm 1969. Đầu những năm 1970, Liên minh châu Âu (EU) bắt đầu ban hành các chỉ thị hài hòa hóa, mà các nước thành viên bắt buộc phải đưa vào luật pháp quốc gia của họ. Tất cả các Chỉ thị EU thứ tư, thứ bảy và thứ tám đều tham gia luật của Đức thông qua Đạo luật kế toán toàn diện ngày 19 tháng 12 năm 1985. Luật này rất đáng chú ý vì (1) nó tích hợp tất cả các yêu cầu kế toán, báo cáo tài chính, công khai và kiểm toán hiện hành của Đức vào một pháp luật; (2) luật đơn này được quy định là cuốn sách thứ ba của Bộ luật Thương mại Đức (HGB), do đó được áp dụng cho tất cả các thực thể kinh doanh, từ quan hệ đối tác hạn chế đến các công ty tư nhân và tổ chức công khai; và (3) luật pháp chủ yếu dựa trên các khái niệm và thông lệ châu Âu. Đạo luật năm 1985 đã được cập nhật đáng kể vào năm 2009 với việc thông qua Đạo luật hiện đại hóa luật kế toán Đức. Hai luật đã được thông qua vào năm 1998. Lần đầu tiên bổ sung một đoạn mới trong cuốn sách thứ ba của Bộ luật Thương mại Đức cho phép các công ty phát hành vốn chủ sở hữu hoặc nợ trên thị trường vốn có tổ chức sử dụng các nguyên tắc kế toán được quốc tế chấp nhận trong báo cáo tài chính hợp nhất của họ. Thứ hai cho phép thành lập một tổ chức tư nhân để thiết lập các chuẩn mực kế toán cho báo cáo tài chính hợp nhất.

Bảo vệ chủ nợ là mối quan tâm cơ bản của kế toán Đức như được thể hiện trong Bộ luật thương mại. Định giá bảng cân đối bảo thủ là trung tâm để bảo vệ chủ nợ. Điều này tạo ra một xu hướng đánh giá thấp tài sản và định giá quá cao các khoản nợ. Dự trữ được coi là bảo vệ chống lại rủi ro không lường trước và khả năng mất khả năng thanh toán. Những thực tiễn này cũng dẫn đến một khoản thu nhập bảo thủ làm cơ sở cho cổ tức cho chủ sở hữu. Do đó, kế toán Đức được thiết kế để tính toán một khoản thu nhập thận trọng khiến các chủ nợ không bị tổn hại sau khi phân phối được thực hiện cho chủ sở hữu. Luật thuế cũng ảnh hưởng đến kế toán thương mại. Các quy định về thuế có sẵn chỉ có thể được sử dụng nếu chúng được đặt đầy đủ, có nghĩa là không có sự phân biệt giữa các báo cáo tài chính được lập cho mục đích thuế và các báo cáo được công bố trong báo cáo tài chính. Khái niệm về thuế xác định kế toán tài chính, một khi đã mô tả kế toán Đức. Tuy nhiên, các yêu cầu kế toán của Đức trong HGB đang dần được liên kết với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Đặc điểm cơ bản thứ ba của kế toán Đức là sự phụ thuộc vào các đạo luật và các quyết định của tòa án. Không có gì khác có bất kỳ tình trạng ràng buộc hoặc có thẩm quyền. Để hiểu kế toán Đức, người ta phải nhìn vào cả HGB và một cơ thể đáng kể của án lệ.

QUY ĐỊNH VÀ KẾ TOÁN

Trước năm 1998, Đức không có chức năng thiết lập chuẩn mực kế toán tài chính, vì nó được hiểu ở các nước nói tiếng Anh. Viện Đức cung cấp tư vấn trong các quy trình lập pháp khác nhau ảnh hưởng đến kế toán và báo cáo tài chính, nhưng các yêu cầu pháp lý là hoàn toàn tối cao. Tham khảo ý kiến ​​tương tự được đưa ra bởi Sở giao dịch chứng khoán Frankfurt, công đoàn Đức và các học giả kế toán. Luật kiểm soát và minh bạch năm 1998 (viết tắt KonTraG) đã đưa ra các yêu cầu để Bộ Tư pháp công nhận một cơ quan thiết lập chuẩn mực quốc gia tư nhân để phục vụ các mục tiêu sau:

• Xây dựng các khuyến nghị cho việc áp dụng các chuẩn mực kế toán cho báo cáo tài chính hợp nhất.

• Tư vấn cho Bộ Tư pháp về luật kế toán mới.

• Đại diện cho Đức trong các tổ chức kế toán quốc tế như IASB. Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Đức (GASC), hay tiếng Đức, Ủy ban Tiêu chuẩn của Pháp (Pháp) đã được thành lập ngay sau đó và được Bộ Tư pháp công nhận là cơ quan thiết lập tiêu chuẩn của Đức

GASC giám sát Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Đức (GASB), công việc kỹ thuật và ban hành các chuẩn mực kế toán. GASB được tạo thành từ bảy chuyên gia độc lập có nền tảng về kiểm toán, phân tích tài chính, học thuật và công nghiệp. Các nhóm làm việc được thành lập để kiểm tra và đưa ra khuyến nghị về các vấn đề trước hội đồng quản trị. Theo quy định, các nhóm làm việc này có đại diện từ thương mại và công nghiệp và nghề kiểm toán, một giáo sư đại học và một nhà phân tích tài chính. Các cuộc thảo luận của GASB tuân theo một quy trình đúng hạn và các cuộc họp được mở. Sau khi ban hành, các tiêu chuẩn phải được Bộ Tư pháp phê duyệt và công bố. Hệ thống thiết lập chuẩn mực kế toán mới của Đức tương tự như các hệ thống ở Vương quốc Anh (như đã thảo luận trong chương này) và Hoa Kỳ (Chương 4) và IASB (Chương 8). Tuy nhiên, điều quan trọng cần nhấn mạnh là các tiêu chuẩn của GASB là các khuyến nghị có thẩm quyền chỉ áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất. Họ không hạn chế hoặc thay đổi các yêu cầu HGB. GASB được tạo ra để phát triển một bộ tiêu chuẩn Đức tương thích với chuẩn mực kế toán quốc tế. Kể từ khi thành lập, GASB đã ban hành Chuẩn mực kế toán Đức (GAS) về các vấn đề như báo cáo lưu chuyển tiền tệ, báo cáo phân khúc, thuế hoãn lại và dịch thuật ngoại tệ. Tuy nhiên, vào năm 2003, GASB đã áp dụng một chiến lược mới phù hợp với chương trình làm việc của mình với những nỗ lực của IASB, để đạt được sự hội tụ của các chuẩn mực kế toán toàn cầu. Những thay đổi này đã công nhận yêu cầu của EU đối với IFRS đối với các công ty niêm yết.

Đạo luật kiểm soát kế toán tài chính (viết tắt là BilKoG) đã được ban hành năm 2004 để cải thiện việc tuân thủ các yêu cầu báo cáo tài chính của Đức và IFRS của các công ty niêm yết. Luật đã thiết lập một hệ thống thực thi hai tầng. Một cơ quan tư nhân, Hội đồng thực thi báo cáo tài chính (FREP), xem xét các báo cáo tài chính bất thường bị nghi ngờ gây chú ý. Nó cũng tiến hành đánh giá ngẫu nhiên các báo cáo tài chính. FREP dựa vào các công ty để tự nguyện sửa chữa mọi vấn đề mà họ tìm thấy. FREP đề cập đến các vấn đề không được giải quyết cho Cơ quan giám sát tài chính liên bang (viết tắt tiếng Đức BaFin), cơ quan quản lý khu vực công giám sát giao dịch chứng khoán (sàn giao dịch chứng khoán) và ngành ngân hàng và bảo hiểm. BaFin sau đó sẽ có hành động có thẩm quyền để giải quyết vấn đề. Kế toán viên công chứng được chứng nhận tại Đức được gọi là Wirtschaftsprüfer (WPs) hoặc giám khảo doanh nghiệp. Ủy ban giám sát kiểm toán, báo cáo cho Bộ Kinh tế và Lao động, chịu trách nhiệm giám sát Phòng Kế toán. Theo tiêu chuẩn quốc tế, nghề kiểm toán (kế toán) của Đức là nhỏ. Đạo luật kế toán năm 1985 đã mở rộng yêu cầu kiểm toán cho nhiều công ty hơn. Kết quả là, một nhóm kiểm toán viên hạng hai đã được tạo ra vào cuối những năm 1980. Những cá nhân này, được gọi là giám khảo cuốn sách tuyên thệ (Vereidigte Buchprüfer), chỉ được phép kiểm toán các công ty vừa và nhỏ, như được định nghĩa trong đạo luật. Vì vậy, hai lớp kiểm toán viên bị xử phạt hợp pháp để tiến hành kiểm tra kiểm toán độc lập của các công ty. Báo cáo kiểm toán của Đức nhấn mạnh việc tuân thủ các yêu cầu đối với quan điểm đúng đắn và công bằng của người dùng. Triển lãm 3-4, đoạn ý kiến ​​của KPMG về báo cáo tài chính năm 2008 của công ty ô tô BMW, là một minh họa.

BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Luật pháp Đức quy định các yêu cầu về kế toán, kiểm toán và báo cáo tài chính khác nhau tùy thuộc vào quy mô công ty thay vì hình thức tổ chức kinh doanh. Có ba lớp quy mô nhỏ, trung bình và lớn được định nghĩa theo tổng số bảng cân đối, doanh thu hàng năm tổng số, và số lượng nhân viên. Các công ty có chứng khoán giao dịch công khai luôn được phân loại là lớn. Luật quy định nội dung và định dạng của báo cáo tài chính, bao gồm các nội dung sau:

1. Bảng cân đối kế toán

2. Báo cáo thu nhập

3. Thuyết minh

4. Báo cáo quản lý

5. Báo cáo kiểm toán

Các công ty nhỏ được miễn yêu cầu kiểm toán và có thể chuẩn bị một bảng cân đối rút gọn. Các công ty vừa và nhỏ có thể lập báo cáo thu nhập viết tắt. Các công ty này cũng có ít yêu cầu công bố cho ghi chú của họ. Một báo cáo lưu chuyển tiền tệ và báo cáo thay đổi về chủ sở hữu Vốn cổ phần được yêu cầu cho báo cáo tài chính hợp nhất nhưng không phải là báo cáo công ty riêng lẻ. Phần ghi chú của báo cáo tài chính thường rất rộng, đặc biệt là đối với các công ty lớn. Tiết lộ bao gồm các nguyên tắc kế toán được sử dụng, mức độ mà kết quả bị ảnh hưởng bởi yêu cầu lợi ích thuế, nghĩa vụ lương hưu không được xác nhận, bán hàng theo dòng sản phẩm và thị trường địa lý, nợ tiềm tàng không được ghi nhận và số lượng nhân viên trung bình. Báo cáo quản lý mô tả tình hình tài chính và phát triển kinh doanh trong năm, các sự kiện quan trọng sau bảng cân đối kế toán, dự đoán các phát triển trong tương lai và các hoạt động nghiên cứu và phát triển. Các công ty giao dịch công khai được yêu cầu cung cấp thêm tiết lộ phân khúc. Họ cũng phải cung cấp báo cáo tài chính nửa năm viết tắt được kiểm toán viên kiểm toán và kèm theo báo cáo quản lý tạm thời. Afeature của hệ thống báo cáo tài chính Đức là một báo cáo riêng của các kiểm toán viên cho công ty quản lý và ban giám sát của công ty. Báo cáo này nhận xét về triển vọng tương lai của công ty và đặc biệt là các yếu tố có thể đe dọa sự tồn tại của nó. Kiểm toán viên phải mô tả và phân tích các khoản mục trên bảng cân đối kế toán có ảnh hưởng trọng yếu đến tình hình tài chính của công ty. Kiểm toán viên cũng phải đánh giá hậu quả và thông qua phán quyết về tất cả các lựa chọn kế toán quan trọng. Báo cáo này có thể chạy vài trăm trang cho các công ty lớn của Đức. Theo ghi nhận, đó là thông tin cá nhân, không có sẵn cho các cổ đông. Báo cáo tài chính hợp nhất là bắt buộc đối với các doanh nghiệp dưới sự quản lý thống nhất và với đa số quyền biểu quyết, ảnh hưởng chi phối bởi các hợp đồng kiểm soát hoặc quyền bổ nhiệm hoặc bãi bỏ đa số ban giám đốc. Đối với mục đích hợp nhất, tất cả các công ty trong nhóm phải sử dụng các nguyên tắc kế toán và định giá giống hệt nhau. Tuy nhiên, chúng không cần giống như những gì được sử dụng trong các tuyên bố của công ty cá nhân. Theo cách này, các phương pháp kế toán dựa trên thuế trong tài khoản cá nhân có thể được loại bỏ trong tài khoản nhóm. Tài khoản hợp nhất không phải là cơ sở cho phân phối thuế hoặc lợi nhuận.

Tất cả các công ty, không chỉ những công ty được liệt kê, có thể sử dụng IFRS trong việc lập báo cáo tài chính hợp nhất. Tuy nhiên, báo cáo tài chính của công ty cá nhân phải tuân theo yêu cầu của HGB. Các công ty cũng có tùy chọn xuất bản báo cáo tài chính của công ty cá nhân theo IFRS cho mục đích thông tin.

BIỆN PHÁP KẾ TOÁN Theo Luật thương mại (HGB), phương thức mua (mua lại) được sử dụng cho các kết hợp kinh doanh. Cho đến năm 2009, hai hình thức của phương thức mua đã được cho phép: phương pháp giá trị sổ sách và phương pháp đánh giá lại (về cơ bản chúng khác nhau trong việc xử lý lợi ích thiểu số) .Bây giờ, phương pháp đánh giá lại phải được sử dụng theo đó tài sản và nợ của các doanh nghiệp bị mua mang đến giá trị hiện tại, và bất kỳ số tiền còn lại là thiện chí. Thiện chí phải được khấu hao trong suốt cuộc đời hữu ích của nó, thông thường là năm năm hoặc ít hơn. Phương pháp vốn chủ sở hữu được sử dụng cho các công ty liên kết được sở hữu 20% trở lên, nhưng chỉ trong báo cáo tài chính hợp nhất. Liên doanh có thể được tính bằng cách sử dụng hợp nhất tỷ lệ hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu. Phương pháp tỷ lệ đóng được sửa đổi được sử dụng để dịch ngoại tệ. GAS có phần khác so với HGB về báo cáo tài chính hợp nhất. Theo GAS 4, phương pháp đánh giá lại phải được sử dụng, theo đó tài sản và nợ phải trả trong một tổ hợp kinh doanh được đánh giá lại theo giá trị hợp lý và bất kỳ khoản vượt quá nào được phân bổ cho thiện chí. Thiện chí được kiểm tra hàng năm về sự suy yếu. GAS 14 áp dụng cách tiếp cận tiền tệ chức năng để dịch ngoại tệ, phù hợp với IFRS, như được mô tả trước đây. Chi phí lịch sử là cơ sở để định giá tài sản hữu hình. (Đức là một trong những người tuân thủ nguyên tắc chi phí lịch sử nhất của thế giới. Thái độ chống lạm phát mạnh mẽ của nó là kết quả của sự tàn phá của hai thời kỳ lạm phát suy nhược mà nó đã trải qua trong thế kỷ 20.) Hàng tồn kho được nêu ở mức giá thấp hơn hoặc thị trường; FIFO, LIFO và trung bình là các phương pháp xác định chi phí được chấp nhận. Tài sản cố định khấu hao phải chịu tỷ lệ khấu hao thuế. Chi phí nghiên cứu và phát triển được mở rộng khi phát sinh. Hợp đồng thuê tài chính thường không được vốn hóa, nhưng nghĩa vụ lương hưu được tích lũy dựa trên giá trị hiện tại được xác định theo tính toán của chúng phù hợp với luật thuế. Thuế thu nhập hoãn lại thường không phát sinh trong tài khoản công ty cá nhân, bởi vì những điều này phù hợp với luật thuế. Tuy nhiên, chúng có thể phát sinh trong báo cáo tổng hợp nếu phương pháp kế toán được sử dụng cho hợp nhất. khác với phương pháp được sử dụng cho các tài khoản cá nhân. Trong trường hợp này, thuế hoãn lại phải được thiết lập bằng phương pháp trách nhiệm pháp lý.

Dự phòng như ước tính chi phí hoặc tổn thất trong tương lai được sử dụng rất nhiều. Các quy định phải được thiết lập cho chi phí bảo trì hoãn lại, bảo đảm sản phẩm, tổn thất tiềm tàng từ các giao dịch đang chờ xử lý và các khoản nợ không chắc chắn khác. Các điều khoản tùy chọn, chẳng hạn như những điều khoản cho sửa chữa lớn trong tương lai, cũng được cho phép. Hầu hết các công ty thực hiện các khoản dự phòng càng lớn càng tốt vì chi phí đặt trước hợp pháp ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định thu nhập chịu thuế. Quy định mang lại cho các công ty Đức nhiều cơ hội để quản lý thu nhập. Các phần thu nhập được giữ lại thường được phân bổ cho các khoản dự trữ cụ thể, bao gồm dự trữ hợp pháp bắt buộc và các khoản thu được từ các điều khoản vừa mô tả. Như đã lưu ý trước đó, các công ty Đức niêm yết phải lập báo cáo tài chính hợp nhất theo IFRS. Các công ty khác có quyền lựa chọn sử dụng quy tắc IFRS hoặc Đức đã được mô tả cho mục đích hợp nhất. Cả hai lựa chọn đều được tìm thấy trong thực tế và người đọc báo cáo tài chính của Đức nên cẩn thận để biết những chuẩn mực kế toán nào đang được tuân theo.

|  |
| --- |
|  |