

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی نروژ

دکتر محسن خوش‌طینت  
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی  
سحر پزنگ  
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

گزارشگری مالی بین‌المللی کشور نروژ

کشور نروژ، از بزرگ‌ترین کشورهای اروپایی محسوب می‌شود که در شمال اروپا، در قسمت غربی و شمالی شبه جزیره اسکاندیناوی قرار دارد. نروژ کشوری کوهستانی و سرد است. از شرق با کشورهای سوئد، فنلاند و روسیه همسایه است و از شمال، غرب و جنوب با دریای برنت، دریای نروژ، دریای شمال و دریای اسکاگراک<sup>۱</sup> محاصره شده است. از لحاظ مساحت، ششمین و از لحاظ پراکندگی جمعیت، بیست‌وهشتمین کشور اروپا به‌شمار می‌رود. مساحت این کشور حدود ۳۸۳/۸۸۰ کیلومتر مربع است و براساس آمار سال ۲۰۰۵، حدود ۴٫۶ میلیون نفر جمعیت داشته که ۸۰ درصد این تعداد، شهرنشین هستند. شهرهای معروف آن اسلو<sup>۲</sup>، برگن<sup>۳</sup> و تروندهم<sup>۴</sup> است. شهر اسلو، پایتخت و بزرگ‌ترین شهر این کشور می‌باشد. نروژ کشوری صنعتی محسوب می‌شود که از نرخ مالیات نسبتاً پایین، نرخ تورم حدود ۱٫۶ درصد و نرخ بیکاری کمتر از ۳ درصد

برخوردار است. واحد پول آن کرون نروژ می‌باشد. رشد سالانه جمعیت حدود ۰/۴ درصد و زبان تجاری آنها نروژی و انگلیسی می‌باشد. ۸۷/۵ درصد آنها مسیحی پروتستان، ۳/۳ درصد بی‌دین و ۹/۲ درصد آنها پیرو سایر مذاهب هستند. نروژ، کشوری قوی و دارای منابع طبیعی است. خطوط ساحلی این کشور به بیش از ۲۰٫۰۰۰ کیلومتر می‌رسد. تنها ۳ درصد از زمین‌های نروژ برای کشاورزی و جنگلداری مناسب است اما در عوض سرشار از منابع طبیعی شامل نفت، گاز طبیعی، انواع سنگهای معدنی، ماهی، چوب و نیروی برق است. وجود این منابع طبیعی، نروژ را در کسب سرانه بالای تولید کمک کرده است. در سال ۲۰۰۵ تولید ناخالص داخلی نروژ حدود ۲۹۵۷ میلیارد دلار و نرخ رشد آن، ۲/۳ درصد بوده است. از صنایع رایج در این کشور می‌توان برق، نفت، گاز طبیعی، معدن، کشتی‌رانی، کشتی‌سازی، چوب و ماهیگیری را نام برد. همچنین صنعت جهانگردی در اقتصاد این کشور، نقش مهمی را ایفا می‌کند.

ساختار سیاسی

بازرگانی. ۱۶- وزارت نفت و انرژی. ۱۷- وزارت حمل و نقل و ارتباطات ۱۸- وزارت امور خارجه می‌باشد. وزارت دارایی، مسئول برنامه‌ریزی و اجرای سیاست‌های اقتصادی نروژ و همچنین مسئول هماهنگ کردن عملیات با بودجه مالی است.

صادرات و واردات نروژ

در سال ۲۰۰۵، صادرات کالا حدود ۱۰۳/۳ میلیارد دلار و واردات آن حدود ۵۴/۹ میلیارد دلار بوده است. حدود ۸۰ درصد از صادرات نروژ به بازارهای اروپایی صورت می‌گیرد. صادرات نروژ عمدتاً به کشورهای انگلیس، آلمان، نیوزلند، فرانسه و آمریکا می‌باشد. و عمدتاً از کشورهای سوئد، آلمان، دانمارک، انگلیس و چین کالا وارد می‌کند و همان‌طور که مشخص است اکثر واردات نروژ از کشورهای اروپایی انجام می‌شود. مهم‌ترین واردات نروژ عبارت از ماشین‌آلات، فلزات، دارو، تولیدات معدنی، اتومبیل، منسوجات، پوشاک و محصولات غذایی است.

نروژ دومین کشور دنیا از لحاظ صادرات نفت و گاز به‌شمار می‌رود و در بیشتر سال‌ها به علت صادرات بالا، دارای تراز بازرگانی مثبت است. صندوق بازنشستگی دولتی نروژ از ثروتمندترین صندوق‌های بازنشستگی دولتی در جهان است و سرمایه آن از درآمدهای نفتی دولت تامین می‌شود.

در سال ۲۰۰۶، دولت نروژ مبلغ ۹۳ میلیارد و ۴۰۰ میلیون کرون از محل استخراج میدان‌های برون ساحلی به دست آورده است.

کشور نروژ در سال ۲۰۰۵، به عنوان گرانترین کشور جهان شناخته شده است (و کشور دانمارک و ژاپن در جایگاه دوم و سوم قرار گرفتند و کشور فیلیپین به عنوان ارزانترین کشور جهان شناخته شده است).

در این کشور، برای ایجاد و حمایت از صنایع داخلی، واردات کالاهای خاصی ممکن است از طریق سهمیه‌بندی یا سایر محدودیت‌ها، مشمول شرایط خاصی شود. واردات دارایی‌های مالی و فیزیکی و وجه نقد باید به واحد گمرکات

نروژ دارای حکومت پادشاهی، برپایه دموکراسی پارلمانی است. پادشاهی در این کشور موروثی و پادشاه رئیس دولت شناخته می‌شود. بعد از انتخابات مجلس، رهبر حزب اکثریت با تایید پادشاه و موافقت مجلس برای دوره ۴ ساله به نخست‌وزیری منصوب می‌شود. نخست‌وزیر از قدرت اجرایی جهت پیاده کردن قانون و اداره امور کشور، برخوردار است. هیئت دولت<sup>۵</sup> از طریق پادشاه و تنفیذ مجلس، انتخاب می‌شود. نروژ دارای هیئت قانون‌گذاری پارلمانی است. مجلس<sup>۶</sup> ۱۶۹ کرسی دارد و دارای اعضای است که از طریق انتخابات عمومی، برای دوره چهارساله انتخاب می‌شوند. برطبق نظام پارلمانی این کشور، عملیات اجرایی دولت به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به حمایت پارلمان وابسته است.

از لحاظ تقسیمات کشوری، نروژ از ۱۹ استان تشکیل شده که زیر نظر استانداران و شورای منتخب اداره می‌شود. هر استان شامل تعدادی بخشداری (کمون) است.

۷ ژوئن ۱۹۰۵ روز استقلال نروژ به‌شمار می‌رود. در این تاریخ نروژ، اتحاد خود را با سوئد فسخ و در ۲۶ اکتبر ۱۹۰۵ سوئد با لغو این اتحاد موافقت کرد. قانون اساسی این کشور در ۱۷ مه ۱۹۱۴ تدوین و از آن تاریخ تاکنون بارها اصلاح و تعدیل شده است.

در این کشور، قدرت حکومتی بین ۳ بخش قوه مقننه (قدرت قانون‌گذاری)، دولت (قدرت اجرایی) و قوه قضاییه (قدرت قضاوت) تقسیم شده است.

کشور نروژ ۱۸ وزارت‌خانه دارد که شامل: ۱- وزارت علوم و تحقیقات. ۲- دفتر نخست‌وزیری. ۳- وزارت کار و امور اجتماعی. ۴- وزارت حمایت از کودکان. ۵- وزارت دارایی. ۶- وزارت شیلات و امور ساحلی. ۷- وزارت مدیریت و اصلاح دولت. ۸- وزارت دفاع. ۹- وزارت بهداشت و خدمات درمانی. ۱۰- وزارت دادگستری و پلیس. ۱۱- وزارت امور استان‌ها و توسعه منطقه‌ای. ۱۲- وزارت فرهنگ و امور کلیساها. ۱۳- وزارت کشاورزی و صنایع غذایی. ۱۴- وزارت محیط‌زیست. ۱۵- وزارت صنعت و

نروژ اطلاع داده شود.

در مورد صادرات، عموماً محدودیتی وجود ندارد مگر اینکه به کشورهایی صورت گیرد که ورود کالا به این کشورها، نیاز به مجوزهای خاصی دارد و همچنین در مورد صادرات اقلام خاصی مثل تجهیزات و مهمات نظامی ممکن است محدودیت‌هایی اعمال شود.

#### سرمایه‌گذاری خارجی

دولت نروژ، نقش بسیار مهمی در اقتصاد کشور از طریق مالکیت یا کنترل بر بسیاری از شرکت‌های تجاری دارد که در صنایع مادر فعالیت می‌کنند. نروژ، نزدیک به ۶۰ درصد از تولید ناخالص داخلی متعلق به بخش عمومی و تقریباً ۱۰۰ شرکت به‌طور کامل یا به صورت نسبی، تحت مالکیت دولت مرکزی هستند. دولت نروژ از سرمایه‌گذاران خارجی به عنوان یک سیاست اقتصادی حمایت و در ایجاد شرایط مطلوب برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی، سیاست‌های خاصی را اعمال می‌کند و ممکن است به آنها امتیازهای خاصی نیز اعطا کند، این کار در تمام بخش‌ها جز در بخش‌هایی که مربوط به خدمات مالی، استخراج معدن و برق است صورت می‌گیرد. سرمایه‌گذاران خارجی می‌توانند از طریق ایجاد شعبه یا از طریق تاسیس شرکت مستقل در نروژ به تجارت بپردازند. هزینه ثبت شرکت خارجی در این کشور بسیار کم است و این نشان‌دهنده توجه دولت به ایجاد شرایط مناسب برای ورود سرمایه‌های خارجی است.

در مورد مالیات، با سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی در اکثر موارد یکسان رفتار می‌شود. جهت گسترش صنعت نفت، به شرکت‌های نفتی خارجی، امتیازهایی داده می‌شود تا در کنار ساحل، صنایع نفتی ایجاد کنند.

#### انواع شرکت‌های تجاری

در کشور نروژ، سازمان‌ها و موسسات بازرگانی، در قالب یکی از اشکال زیر تشکیل شده و به فعالیت می‌پردازند.

۱- شرکت سهامی عام، ۲- شرکت سهامی خاص، ۳- شرکت

سهامی خارجی یا شعبه‌ای از آن، ۴- شرکت تضامنی، ۵- شراکت از طریق بدهی مجزا، ۶- شرکت مختلط غیرسهامی (مضاربه)، ۷- مشارکت غیرفعال، ۸- مشارکت خاص، ۹- موسسه انفرادی.

#### بورس اوراق بهادار

تا آخر سال ۲۰۰۴، ۱۸۸ شرکت در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بودند و تعداد این شرکت‌ها در پایان سال ۲۰۰۵ به ۲۱۹ شرکت افزایش یافته است. بورس اوراق بهادار نروژ در مقایسه با بورس‌های بین‌المللی رشد زیادی نکرده است. در سال‌های ۲۰۰۴ و ۲۰۰۵ در پی افزایش قیمت نفت، ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس افزایش پیدا کرد که مستقیم یا غیرمستقیم در بخش نفت، فعالیت می‌کردند و موجب ترقی و رشد این شرکت‌ها شد. افزایش قیمت نفت، رکود ایجاد شده در قیمت سهام را از بین برد و شرکت‌های صنعتی، بیشترین سود را کسب کردند.

در آخر سال ۲۰۰۵، ساختار صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به صورت زیر بود:

- سرمایه‌گذاران خارجی ۳۷/۱ درصد از سرمایه شرکت‌های نروژی را در اختیار داشتند.

- دولت نروژ ۳۴/۴ درصد از سرمایه شرکت‌های نروژی را در اختیار داشت.

- بیش از ۲۰/۳ درصد از سهام این شرکت‌ها در اختیار شرکت‌های داخلی و سرمایه‌گذاران خصوصی بود.

- باقی سرمایه‌گذاران اشخاص حقیقی هستند که به صورت انفرادی و خصوصی سرمایه‌گذاری می‌کنند.

در نروژ، سطح سرمایه‌گذاری در بیمه‌های عمر، صندوق‌های بازنشستگی، بانک‌ها در مقایسه با سطح استاندارد بین‌المللی کم است.

بیشتر افراد نروژی تمایل دارند که سرمایه‌های خود را صرف خانه‌سازی و ایجاد مسکن کنند تا اینکه به صورت انفرادی، در بورس سرمایه‌گذاری کنند. به همین دلیل بخش اندکی از سرمایه‌گذاری‌ها در بورس، توسط اشخاص حقیقی صورت می‌گیرد.

بخش‌هایی از قانون بورس اوراق بهادار

هدف این قانون، فراهم آوردن مبنایی است تا بازارهای مالی به صورت کارا، منظم و مطمئن عمل کنند. این قانون برای فعالیت‌های بورس اوراق بهادار یا بازارهای دارای مجوز در نروژ کاربرد دارد. پادشاه این کشور ممکن است مقرراتی را با توجه به شرایط خاص ایجاد و یا بعضی از آنها را در راستای اهداف خاصی، لغو کند.

بورس اوراق بهادار به عنوان شرکت سهامی سازماندهی شده است. اساسنامه و هر تغییری در اساسنامه آن باید به تصویب برسد.

هیئت مدیره بورس مشتمل بر ۵ عضو می‌باشد. مدیرعامل می‌تواند رئیس هیئت مدیره نباشد. اعضای هیئت مدیره، مدیرعامل و اشخاص شاغل در هیات مدیریت بورس، باید صلاحیت‌های مربوطه را احراز و دارای تجربه حرفه‌ای و حسن شهرت باشند.

مالکیت ابزارهای مالی: بورس اوراق بهادار مجاز نیست که مالک ابزارهای مالی یا دارای هرگونه حقی نسبت به ابزارهای مالی باشد.

هیچ سهامداری در بورس نمی‌تواند مالک بیش از ۱۰ درصد سرمایه شرکت یا دارای حق رای بیشتر از ۱۰ درصد هر شرکت باشد. قانونگذار با وضع چنین قانونی درصدد ایجاد تساوی در حقوق سهامداران بوده است. هیئت وزیران ممکن است در مورد این قسمت از قانون، در شرایط خاص بخشودگی‌هایی اعمال کند.

سوابق اروپا

از دیدگاه تاریخی، صورت‌های مالی در اروپا حداقل دو کاربرد عمده و اصلی دارد:

اولین کاربرد، حمایت از اعتباردهندگان است که به موجب آن، هدف صورت‌های مالی، محاسبه بیشترین سود سهام مجاز پرداختنی است. به نظر می‌رسد که این وظیفه، اصلی‌ترین کارکرد صورت‌های مالی در حسابداری سنتی کشورهای اروپایی باشد. در این دیدگاه، تاکید زیادی بر رعایت محافظه‌کاری و برابری و پیوستگی بین حسابداری

و مالیات وجود دارد.

دوم، کارکرد اطلاعاتی است، که به موجب آن وظیفه اصلی صورت‌های مالی، فراهم آوردن اطلاعات برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده صورت‌های مالی است. این کارکرد، در حسابداری سنتی کشورهای آنگلو ساکسون به ویژه انگلستان، ایرلند و هلند مورد تاکید قرار می‌گیرد. براساس این سنت حسابداری، به نظر می‌رسد که اصل تطابق مهم‌تر از محافظه‌کاری باشد و قواعد مالیاتی تاثیر مهمی بر صورت‌های مالی نداشته باشد.

با توجه به چند ملیتی شدن شرکت‌ها و نیاز اطلاعاتی بازارهای سرمایه، توجه به حسابداری آنگلو ساکسونی در سال‌های اخیر گسترش یافته است.

نروژ، یکی از کشورهای اسکاندیناوی است که از نظر سیاسی و اقتصادی با ثبات است. با این حال، در طول ۲۰ سال گذشته تغییرات زیربنایی زیادی در اصول حسابداری مالی این کشور به وقوع پیوسته است. به نظر می‌رسد که این تغییرات مبین نوعی حرکت از اصول حسابداری کانتیننتال به سمت حسابداری آنگلو ساکسونی است.

محافظه‌کاری و مالیات محوری

هدف اصلی اولین قواعد حسابداری نروژ از سال ۱۸۷۴، ایجاد حمایت از اعتباردهندگان بود. به طوری که از سال ۱۹۱۳، مالیات محوری و محافظه‌کاری جزء مهم‌ترین قواعدی بودند که در حسابداری نروژ مورد توجه قرار می‌گرفت. در سال ۱۹۲۹ قانونگذاران تلاش کردند قواعدی را ایجاد کنند که تا حد امکان برای ارایه اطلاعات مفید در رابطه با فعالیت‌های تجاری، مفید باشد. این قواعد همچنان محافظه‌کارانه بود. در این کشور، به رغم تغییرات زیاد ایجاد شده توسط قانون شرکت‌های سال ۱۹۵۷، قواعد ارزیابی مالیات در عمل هنوز هم برپایه قواعد حسابداری استوار است.

قانون جدید شرکت‌های نروژ در ۴ ژوئن ۱۹۷۶ به تصویب رسید که شامل یک مجموعه جدیدی از قوانین حسابداری برای شرکت‌های سهامی بود. یک سال بعد در ۱۳ مه ۱۹۷۷، قواعد حسابداری مشابهی برای سایر

نوم افزارهای یکپارچه مالی اداری

## کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

# کاکتوس CACTUS

- \* حسابداری
- \* انبارداری
- \* خرید و فروش
- \* چک
- \* صندوق
- \* کنترل موجودی تولید
- \* قیمت تمام شده
- \* حقوق و دستمزد
- \* دبیرخانه
- \* سرویس مشتری
- \* حمل و نقل
- \* پخش مویرگی
- \* قرض الحسنه
- \* حق العمل کاری
- \* بیمانکاری ، ...

تحت انواع ویندوز و شبکه  
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰



۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

تهران، سهروردی شمالی،



مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،  
طبقه هفتم، واحد شرقی

شرکت‌ها در قانون قرار داده شد. نتیجه این مقررات، این بود که صورت‌های مالی در نروژ به همان اندازه کارکرد اطلاعاتی، دارای کارکرد حفاظتی برای اعتباردهندگان هم باشد. از دهه ۱۹۸۰ به بعد تغییراتی در نحوه گزارشگری شرکت‌ها اعمال شد که توانست تا حدود زیادی پیوستگی قدیمی بین قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی را کاهش دهد و موجب دور شدن از جنبه‌های حسابداری کانتیننتال و حرکت به سمت رویکرد آنگلوساکسونی شود. با این تغییر رویکرد، تمرکز عمده روش‌های حسابداری بر رویکرد اطلاعاتی صورت‌های مالی است و اصل تطابق بیش از محافظه‌کاری مورد تاکید قرار می‌گیرد. در کشور نروژ، تصویب قانون حسابداری سال ۱۹۸۸ اهمیت زیادی دارد. این قانون شامل تمام جنبه‌های حسابداری مالی، اعم از اصول حسابداری و روش‌های اندازه‌گیری است و منطبق با رهنمودهای ۴ و ۷ اتحادیه اروپا می‌باشد.

به موجب قانون حسابداری سال ۱۹۷۶، انجمن حسابداران خبره نروژ، وظیفه انتشار استانداردهای حسابداری در این کشور را به عهده داشت که این استانداردها عمدتاً برپایه "رویه‌های حسابداری نیکو" ارایه می‌شد. در سال ۱۹۸۹، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری نروژ، جایگزین انجمن حسابداران خبره، در تدوین استانداردهای حسابداری شد. در حال حاضر، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، مسئول تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری در این کشور است. این استانداردها به طور عمده برپایه استانداردهای حسابداری بین‌المللی و اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا قرار دارد و در ارتباط با الزامات قانونی براساس رویه‌های "حسابداری نیکو" است. انجمن حسابداران رسمی نروژ (DnR) نیز به طور فعال با این هیئت همکاری می‌کند.

هیئت استانداردهای حسابداری نروژ از جایگاهی قوی در گزارشگری مالی نروژ برخوردار است. شرکت ۷۰۰ نفر در کنفرانس سالانه این سازمان، شاهدهی براین مدعا است.

شرکت‌های عضو را ملزم به رعایت استانداردهای مقدماتی کرده است.

#### استانداردهای حسابرسی

انجمن حسابداران رسمی نروژ،<sup>۱۰</sup> (DnR) "استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات مرتبط" را ترجمه کرده و آن را برطبق الزامات و شرایط قانونی کشور نروژ تعدیل می‌کند. استانداردهای حسابرسی نروژ همان تفسیر حرفه‌ای از استانداردهای "رویه‌های حسابرسی نیکو" است. این استانداردها به همراه راهنمایی‌های مربوطه به عنوان مبنایی برای انجام حسابرسی توسط همه حساب‌برسان رسمی لازم‌الاجراست.

#### طبقه‌بندی حسابداران رسمی نروژ

حسابداران رسمی در نروژ در ۲ گروه طبقه‌بندی می‌شوند:

۱) حسابدار رسمی مجاز<sup>۱۱</sup>

۲) حسابدار رسمی ثبت شده<sup>۱۲</sup>

این دو اصطلاح در نروژ، توسط قانون حسابداری و حسابرسی ۱۹۹۸ به‌وجود آمده است. حسابداران رسمی نروژی برطبق تعریف، کسانی هستند که از طرف دولت و برطبق قانون مجازند که قوانین و مقررات حسابرسی را اجرا کنند و اصول مربوط به استقلال و تعهدات حرفه‌ای شخصی را رعایت کنند.

حسابدار رسمی مجاز، بالاترین جایگاه را از نظر صلاحیت در زمینه حسابرسی داراست. در زیر شرایطی بیان شده است که توسط حسابدار رسمی مجاز باید احراز شود:

۱- فاقد هر نوع بدنامی و سوء سابقه باشد.

۲- از عهده تعهدات آن برآید.

۳- توانایی مدیریت آموزش را داشته باشد.

۴- فوق‌لیسانس حسابرسی داشته باشد.

۵- حداقل ۳ سال سابقه حسابرسی در قلمرو اقتصادی اروپا داشته باشد.

۶- بعد از دوره آموزشی، آزمون مربوط به توانایی‌های عملی را با موفقیت گذرانده باشد.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری نروژ، واحد خصوصی محسوب می‌شود و اعضای موسس آن عبارتند از:

۱) کنفدراسیون صنعت و تجارت نروژ

۲) انجمن حسابداران مجاز

۳) مدرسه مدیریت نروژ

۴) مدرسه اقتصاد و مدیریت بازرگانی نروژ

۵) انجمن حسابداران رسمی نروژ

۶) انجمن فارغ‌التحصیلان نروژ

۷) جامعه تحلیل‌گران نروژ

۸) بورس اوراق بهادار اسلو

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دارای ۸ الی ۱۱ عضو است. بانک، صنعت بیمه، کمیسیون اوراق بهادار و وزارت دارایی هر کدام یک عضو در این هیئت دارند. فعالیت‌های این هیئت به‌طور عمده توسط کنفرانس‌های حسابداری تامین مالی می‌شود. هیچ یک از اعضا، برای کار در این هیئت، پولی دریافت نمی‌کنند.

#### تدوین استانداردهای حسابداری نروژ

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری نروژ، جهت تدوین استانداردها، مراجلی را طی می‌کند تا در نهایت استانداردها را تصویب کند.

در ابتدا، مقالاتی را جهت مذاکره و بحث پیرامون موضوع مربوط به هر استاندارد منتشر و سپس متن پیشنهادی را ارائه می‌کند. آنگاه استاندارد حسابداری مقدماتی منتشر می‌شود و در نهایت، استانداردهایی حسابداری پس از تصویب، منتشر می‌شود. این هیئت در طول سال‌های ۱۹۸۹ تا ۲۰۰۱، در مجموع ۲۸ استاندارد حسابداری را در رابطه با مباحث متفاوت، ارائه کرده است. استانداردهای حسابداری مصوب توسط همه شرکت‌ها به استثنای شرکت‌های کوچک، لازم‌الاجراست و استانداردها باید با قانون حسابداری مصوب ۱۹۹۸ مطابقت داشته باشد. در بیشتر موارد توصیه می‌شود که استانداردهای مقدماتی نیز توسط شرکت‌ها اجرا شود. از این گذشته، بورس اوراق بهادار اسلو (OSE) نیز

## تجربه ای نو

با

# سیستم یکپارچه مالی سپهر

عملکرد عالی

کیفیت مطلوب

پشتیبانی فنی مستمر

سادگی، کارایی و انعطاف فوق العاده

قابلیت انطباق با نیازهای مشتری

کاررانی عملکرد

قیمت مناسب

اجرا شده در صنایع و کاربردهای مختلف

نسخ استاندارد، حرفه ای و پیشرفته



info@setarehsepehr.com

www.setarehsepehr.com

تهران، میدان ولیعصر، مرکز تجارت ایرانیان،  
طبقه چهارم، واحد ۸، شرکت ستاره سپهر افزار

تلفن: ۰۲۱ ۸۸۹۲۹۸۵۵ فکس: ۰۲۱ ۸۸۹۲۹۸۵۶

انجمن حسابداران رسمی نروژ، هیئت حرفه‌ای حسابداران رسمی است. این هیئت تا اول ژانویه ۲۰۰۷، ۳،۳۱۳ عضو داشته است، تقریباً ۱۶۵۰ حسابدار رسمی ثبت شده و ۱۹۵۰ حسابدار رسمی مجاز عضو این انجمن هستند.

عضویت در این انجمن برای حسابداران رسمی، اختیاری است. مجوز (پروانه) حسابدار رسمی ثبت شده و حسابدار رسمی مجاز، توسط مقامات نظارت مالی در نروژ صادر می‌شود. اکثر حسابداران رسمی فعال در بخش عمومی عضو این انجمن هستند. مجوز این انجمن به حسابداران رسمی، این حق را به آنها می‌دهد که بتوانند به عنوان حسابرس و به‌طور قانونی فعالیت کنند.

انجمن حسابداران رسمی، از طریق نظارت بر رعایت استانداردهای اخلاقی اعضا، اظهار نظر کردن در مسائل حرفه‌ای، ارتقای سطح تحصیلات حسابرس‌های آتی، در جهت بالا بردن استانداردهای حرفه‌ای اعضای خود تلاش می‌کند. به عنوان نمونه، این انجمن، آیین رفتار حرفه‌ای را ایجاد کرده است. این آیین رفتار حرفه‌ای، معیارهایی را جهت رفتار حرفه‌ای و استقلال حسابرسان فراهم می‌آورد و میزان وابستگی و ارتباط حسابرس را با مشتریان، حسابداران و عموم مردم مشخص می‌کند.

### حسابرسی قانونی

در کشور نروژ، حسابرسی تا حد زیادی اجباری و الزامی است. براساس قانون حسابداری و حسابرسی سال ۱۹۹۸، کلیه شرکت‌هایی که براساس قانون، صورت‌های مالی منتشر می‌کنند باید آن را حسابرسی قانونی کنند. البته این قانون در بعضی موارد معافیت‌هایی را هم در مورد بعضی شرکت‌ها در نظر گرفته است.

برطبق قانون، شرکت‌های زیر باید مورد حسابرسی قانونی قرار گیرند:

- ۱- همه شرکت‌های خصوصی و عمومی با مسئولیت محدود.
- ۲- شرکت‌های خارجی و شعب آنها، در صورتی که

شامل موارد زیر باشد:

- ۱- ارائه پیشنهاد مدیریت برای سود و زیان سال
- ۲- فهرست سهامداران دارای بیش از ۲۰ درصد مالکیت
- ۳- سهامداران عضو هیئت مدیره و سایر کارمندان شرکت
- ۴- حق الزحمه مدیرعامل و اعضای هیئت مدیره
- ۵- وجوه پرداختی به حسابرسان مستقل
- ۶- نکاتی در مورد تاثیر عملیات شرکت بر محیط زیست
- ۷- تعداد کارکنان شرکت

بر اساس قانون حسابداری مصوب سال ۱۹۹۸ گزارش مدیریت باید بیشتر بر اطلاعات کیفی متمرکز شود و ارائه اطلاعات کمی در یادداشت‌های همراه صورت گیرد. نحوه ارائه ترازنامه و سود و زیان به تفصیل در قانون شرکت‌ها یا قانون حسابداری توضیح داده شده است.

ترازنامه: سمت راست ترازنامه با دارایی‌های ثابت شروع می‌شود (برعکس رویه‌ای که به ترتیب قابلیت نقدشوندگی باید باشد) و در سمت چپ ترازنامه، حقوق صاحبان سهام قبل از بدهی‌ها ارائه می‌شود.

سود و زیان: باید شامل موارد زیر باشد:

- ۱- هزینه‌ها و درآمدهای عملیاتی
- ۲- هزینه‌ها و درآمدهای مالی
- ۳- درآمد و هزینه‌های غیرمترقبه
- ۴- مالیات بر درآمد
- ۵- خالص سود و زیان
- ۶- تجدید ارزیابی دارایی ثابت
- ۷- تخصیص جدید ارزیابی دارایی ثابت به حساب مازاد تجدید ارزیابی
- ۸- سود و زیان قابل تخصیص

سرمایه: بر اساس قانون شرکت‌ها، سهام سرمایه باید مقداری ثابت به پول تروژ و نباید کمتر از ۵۰,۰۰۰ کرون باشد، اگر سهام سرمایه شامل گروه‌های مختلفی از طبقات سهم باشد، باید در حساب‌های جداگانه منعکس شود. پرداخت سود سهمی و همچنین تجزیه سهم مجاز است.

اندازه‌های حسابداری

- ۱- حساب‌های سالانه باید بر اساس اصول پذیرفته شده

گردش معاملات آنها بیش از ۵,۰۰۰,۰۰۰ کرون باشد.

۳- شرکت‌های تضامنی در صورتی که گردش معاملات آنها از ۵,۰۰۰,۰۰۰ کرون بیشتر باشد و یا بیش از ۵ شریک داشته باشند، (شرکت‌های تضامنی و با مسئولیت محدود در صورتی که شریک اصلی آن، شخصیت حقوقی و یا تعهدات آن محدود باشد هم باید حسابرسی قانونی شود).

۴- شرکت‌های انفرادی در صورتی که دارایی‌های آن بیش از ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ کرون بوده و یا بیش از ۲۰ نفر کارمند داشته باشد.

حسابرسی داخلی: مدیریت شرکت ممکن است که بخواهد واحد حسابرسی داخلی تاسیس کند. هیچ شرایط مشخصی برای حسابرس داخلی تعیین نشده است. در مورد بانک‌ها و شرکت‌های بیمه وجود واحد حسابرس داخلی لازم است و حسابرسان قانونی نمی‌توانند حسابرس داخلی باشند.

سازشگری مالی

سکن و محتوای صورت‌های مالی

صورت‌های مالی سالانه شامل صورت‌های اساسی زیر است، تمام این صورت‌ها باید به زبان نروژی و پول رایج محلی ارائه شده و ارقام مقایسه‌ای نیز داشته باشند.

۱- گزارش سالانه هیئت مدیره

۲- ترازنامه

۳- صورت سود و زیان

۴- صورت جریان وجوه نقد

۵- یادداشت‌های همراه حاوی افشای خاص و

توضیحات روشن‌کننده

۶- اظهار نظر حسابرس

صورت جریان وجوه نقد، تنها برای شرکت‌هایی الزامی است که دارایی‌های آن بیش از ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ کرون باشد.

گزارش مدیریت

ارائه گزارش مدیریت در صورت‌های مالی سالانه شرکت الزامی است، به علاوه برای بررسی کلی درباره فعالیت‌های یک ساله و سایر رویدادهایی مفید خواهد بود که به درک وضعیت مالی کنونی شرکت کمک می‌کند، و باید



اینکه استهلاک با نرخ کمتر قابل توجیه باشد.

۶- "تحصیل" به‌طور معمول از طریق خرید سهام یا خرید دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت دیگر اتفاق می‌افتد. در تحصیل از طریق خرید سهام، کل بهای خرید باید به عنوان بهای این سرمایه‌گذاری شناسایی شود و اگر دارایی‌ها و بدهی‌ها خریداری شوند، اختلاف بهای خرید و ارزش دفتری باید به دارایی‌های مربوطه تخصیص داده شوند. اگر این مقدار قابل تخصیص به دارایی نباشد به عنوان سرقفلی شناسایی می‌شود. سرقفلی ناشی از تحصیل برای مقاصد مالیاتی برضق روش "نزولی" با نرخ ۳۰ درصد مستهکک می‌شود.

۷- اگر شرکت سهامی، مالک بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت دیگر باشد یا اگر کمتر از ۵۰ درصد شرکتی را دارد و دارای کنترل بر این شرکت باشد، باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند، در این مورد، هر نوع سود و زیان ناشی از روابط بین گروهی باید حذف شود. سهم اقلیت باید به‌طور جداگانه در صورت ترازنامه منعکس شود. اصول و روش‌های به کار رفته در حذف سود و زیان بین گروهی باید افشا شود.

۸- قاعده اصلی برای حسابداری ادغام شرکت‌ها، روش خرید می‌باشد.

در مورد شرکت‌های وابسته که بین ۲۰ درصد تا ۵۰ درصد از سهام آنها در اختیار شرکت اصلی است از روش "ارزش ویژه" استفاده می‌شود.

۹- موجودی‌ها به اقل بهای تمام شده و ارزش بازار با استفاده از روش FIFO یا میانگین موزون محاسبه می‌شود. به جهت مقاصد مالیاتی می‌توان فقط از روش FIFO استفاده کرد.

سازمانی که باید در یادداشت‌های همراه افشا شود

- ۱- مشخصات سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها، نام شرکت و سهام سرمایه، تعداد سهم و ارزش اسمی آنها. اگر ارزش اسمی و ارزش دفتری هر دو کمتر از ۵۰,۰۰۰ کرون باشد افشای اطلاعات آن لازم نیست.
- ۲- مشخصات سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در شرکت‌های تضامنی با مسئولیت نامحدود.
- ۳- بهای تمام شده تاریخی، تجدید ارزیابی‌ها، افزایش

حسابداری تهیه شود. صورت‌های مالی برپایه بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شود. حساب‌های دریافتنی تا جایی که در طول سال مالی قابل تبدیل به وجه نقد است، تحت عنوان دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند.

۲- اگر ترازنامه شامل هر نوع حساب دریافتنی یا پرداختنی به شرکت‌های گروه باشد، این مقادیر باید جداگانه نشان داده شود. جزئیات مربوط به اوراق قرضه رهنی و سایر اوراق منتشر شده با در نظر گرفتن سایر شرکت‌های گروه بایستی ارائه شود.

۳- دارایی‌های جاری باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش بازیافتنی ارائه شود. اگر فعالیت شرکت به‌طور عمده برپایه تولید محصولات یا خدمات قرار دارد که چرخه تولید آن طولانی است، این امکان وجود دارد تا بخشی از سود مورد انتظار برطبق میزان کار تکمیل شده به بهای تمام شده تولید اضافه شود.

۴- مبنای حسابداری اوراق بهادار موجود در سبد سرمایه‌گذاری شرکت، ارزش بازار است.

۵- دارایی ثابت مشهود عموماً به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. تجدید ارزیابی دارایی ثابت زمانی الزامی است که دلایلی برای کاهش ارزش وجود ندارد. این مازاد ایجاد شده ممکن است برای موارد زیر به کار رود:

- الف - استهلاک سایر دارایی‌های ثابت
- ب - تهاثر با زیان واگذاری دارایی ثابت
- ج - افزایش سهام سرمایه

د - بستن کار کردن ذخیره تجدید ارزیابی

دارایی ثابت نامشهود به بهای تمام شده منهای استهلاک ارائه می‌شود. سرقفلی باید حداقل با نرخ ۵ درصد (حداکثر ۲۰ سال) مستهکک شوند.

هزینه‌های تاسیس باید مستقیماً هزینه شود.

هزینه‌های تحقیق و توسعه (R&D) در ترازنامه منعکس خواهد شد و به تناسب درآمد ایجاد شده ناشی از این فعالیت‌ها، به هزینه تبدیل می‌شوند.

کمک‌های بلاعوض، هزینه آزمون عملیات و بازاریابی باید تا جایی سرمایه‌ای تلقی شوند که بتوانند در ارزش آتی شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشند. این مقدار باید با نرخی معقول مستهکک شود که کمتر از ۲۰ درصد نباشد مگر

صورت درصدی از درآمد کسر می‌شود، در حالی که مالیات بر ثروت بر اموالی وضع می‌شود که شخص مالک آنهاست. هر دو مالیات به استان یا شهرداری محلی، پرداخت می‌شود. حق بیمه هم به سیستم امنیت اجتماعی برای تامین مالی بیمارستان‌های عمومی، خدمات درمانی و سایر منافع اجتماعی پرداخت می‌شود.

#### مالیات غیر مستقیم

مهم‌ترین مالیات غیرمستقیم، مالیات بر ارزش افزوده است که مالیات عمومی بوده و بر فروش در داخل کشور و واردات وضع می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده بر بیشتر کالاها و بعضی از خدمات وضع می‌شود و در همه مراحل، از زنجیره تولید و توزیع قابل اجراء است. پرداخت نکردن این مالیات در نروژ مجازات کیفی دارد و اطلاعات مربوط به مالیات ارزش افزوده در اداره ارزیابی مالیات کشور نگهداری می‌شود.

#### پی‌نوشت‌ها

- 1- skagerrak
- 2- Oslo
- 3- bryggen
- 4- Trondheim
- 5- State council
- 6- Storting
- 7- partnership with dividend liability
- 8- Oslo Stock Exchange (OSE)
- 9- Norwegian Accounting Standard Board (NASB)
- 10- Norwegian Institute of Certified Public Accountants Norges Statsautoriserede Revisorer Forening (NSRF)
- 11- state authorized public accountant
- 12- registerd public accountant

#### منابع و مراجع

- 1- European Accounting Review "accounting changes in noway", 2003.
- 2- <http://country.alibaba.com>
- 3- <http://profiles.no/norway>
- 4- [www.eiv.com](http://www.eiv.com) "the factbook-norway"
- 5- [www.eiv.com](http://www.eiv.com) "the economic intelligence unit limited"
- 6- [www.revisor.no](http://www.revisor.no)
- 7- [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no) "ministry of finance"
- 9- [www.nirf.org](http://www.nirf.org)

کاهش در دارایی‌ها، استهلاک انباشته هر گروه از دارایی‌های ثابت (کشتی‌ها، ماشین‌آلات، زمین،...) شامل افشای هر تغییر در نرخ استهلاک و تاثیر این تغییرات.

۴- هزینه تحقیق و توسعه و هزینه‌های مربوط به بازاریابی و موارد مشابه (اگر در ترازنامه منعکس نشده باشد).

۵- قراردادهای اجاره در رابطه با دارایی ثابت، همراه با اجاره سالانه و مخارج اجاره.

۶- تحلیل‌های تفصیلی درباره شرایط مربوط به مالیات‌های انتقالی به دوره آتی (شامل اختلاف بین مبنای دفتری و مبنای مالیاتی دارایی‌ها و بدهی‌ها).

۷- اطلاعات تفصیلی در مورد تعهدات بازنشستگی، روش‌های محاسبه و تعداد کارکنان مشمول.

۸- درباره بدهی‌های قابل تبدیل به سرمایه و وام‌های فرعی و بیان الزامات مربوط به نحوه تبدیل.

۹- اطلاعات مربوط به اجزای تشکیل دهنده هر نوع از سهام، در صورت وجود گروه‌های مختلفی از سهام.

۱۰- وام‌ها و وثیقه‌های داده شده به صاحبان سهام، اعضای هیئت مدیره، مدیرعامل و سایر وابستگان.

۱۱- افشای اطلاعات مقایسه‌ای در صورت تغییر طبقه‌بندی صورت سود و زیان یا ترازنامه در مقایسه با سال قبل.

۱۲- اصول حسابداری به کار گرفته شده در ارزیابی دارایی‌های جاری و تغییرات ایجاد شده در این اصول و رویه‌ها.

۱۳- افشای تغییرات در ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها نسبت به صوت سود و زیان و ترازنامه قبلی که دارای تاثیر عمده در نتایج سالانه یا دارای اهمیت ویژه‌ای است.

۱۴- اگر دارایی‌های جاری بیشتر از بهای تمام شده آن ارزیابی شوند باید افشا شوند.

۱۵- هرگونه بدهی در ارتباط با استعفای رئیس هیئت مدیره یا مدیرعامل.

سازمان حسابرسی

سازمان حسابرسی

در این کشور، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت، مالیات

۸۴ مستقیم محسوب می‌شود مالیات بر درآمد مستقیماً به

# راهنمای تدوین مقالات

- ۱- عنوان، نام و نشانی: صفحه اول مقاله اختصاص داده شود به ذکر عنوان فارسی و انگلیسی مقاله - نام نویسنده یا نویسندگان، عنوان شغلی یا علمی، صفحه دوم با عنوان و چکیده‌ای از مقاله آغاز گردد.
- ۲- چکیده: چکیده در ۱۰۰ تا ۱۵۰ کلمه و بلافاصله بعد از عنوان مقاله و در صفحه‌ای مجزا تایپ شود. چکیده باید حاوی بیان مختصری از هدف، یافته‌ها و نتیجه‌گیری باشد. (ارسال چکیده به زبان فارسی و انگلیسی الزامی است).
- ۳- کلید واژه‌ها: در صورتی که در مقاله از اصطلاحات و واژه‌های خاص استفاده شده باید بلافاصله بعد از چکیده مقاله قرار گیرد. متن مقاله باید با بخشی تحت عنوان مقدمه آغاز گردد. مقدمه اصولاً باید جزئیات بیشتری درباره هدف، انگیزه، روش و یافته‌ها در اختیار گذارد. چکیده و مقدمه باید حتی‌المقدور از لحاظ فنی پیچیده نباشد.
- ۴- جدول، نمودارها و شکل‌ها: نویسندگان باید به موارد زیر توجه نمایند:
  - هر جدول یا نمودار باید در صفحه‌ای جداگانه و در انتهای مقاله قرار گرفته و دارای شماره الفبایی و عنوان دقیق محتوای آن باشد.
  - عطف هر نمودار باید در متن مقاله آمده باشد.
  - نمودار باید به طور منطقی و بدون نیاز به رجوع به متن قابل درک و تفسیر باشد.
  - مندرجات جدول‌ها باید روشن و آشکار بوده و شماره‌گذاری جدول‌ها نیز به ترتیبی باشد که در متن می‌آید.
- ۵- مستندسازی: برای استناد به کار دیگران باید از سیستم "مؤلف - تاریخ" که به فهرست کارهای دیگران (ماخذ) عطف می‌گردد، استفاده شود. نویسندگان در این فهرست باید شماره صفحات مورد استفاده از هر ماخذ را ذکر نمایند.
  - در متن به کارهای دیگران اینگونه استناد می‌شود: نام، نام خانوادگی و تاریخ در داخل پرانتز، برای مثال (حسنی، ۱۳۸۱) با دو نویسنده (حسنی و حسینی ۱۳۸۱)، با بیش از دو نویسنده (حسنی و دیگران ۱۳۸۱)، استناد به بیش از یک منبع توأم در یک عطف (حسنی ۱۳۸۱، حسینی ۱۳۸۲)، استناد به دوکار یا بیشتر یک نویسنده (حسنی ۱۳۸۱ و ۱۳۷۹).
  - هنگامی که فهرست ماخذ شامل پیش از یک کار از یک نویسنده در همان سال باشد، پسوند الفبایی در ادامه تاریخ درج می‌گردد. برای مثال (حسنی ۱۳۸۱ الف).
- ۶- شکل مقاله: جهت ویراستاری احتمالی و درج نظرات داور در حاشیه صفحه مقاله باید روی کاغذ A4 و در یک سمت آن و به طور یک خط در میان با برنامه Zarnegar یا Word تایپ شود. صفحات مقاله به ترتیب شماره‌گذاری شود. فلابی یا لوح فشرده مقاله حتماً باید ضمیمه مقاله ارسال شود.
- ۷- فهرست منابع و ماخذ: هر مقاله‌ای شامل فهرستی از ماخذ کارهای استناد شده می‌باشد. هر قلم این فهرست باید شامل تمامی اطلاعات لازم برای شناسایی آن کار تحقیقی باشد. در سیستم نام خانوادگی، تاریخ، چارچوب زیر پیشنهاد می‌گردد:
  - ماخذ را به ترتیب حروف الفبایی در رابطه با نام خانوادگی اولین نویسنده (یا نهاد ماخذ شده) تنظیم کنید.
  - تاریخ انتشار باید بلافاصله بعد از نام و نام خانوادگی نویسنده قرار گیرد.
  - کارهای چندگانه توسط همان نویسنده در همان سال بوسیله حروف الفبایی بعد از تاریخ تفکیک شوند.
  - برای کتاب: نام نویسنده، نام کتاب، نام مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ انتشار، شماره صفحه.
  - برای مقاله: نام نویسنده، "عنوان مقاله"، نام نشریه، دوره، شماره مجله، شماره صفحه.
- ۸- پانویس‌ها: پانویس‌ها نباید برای استنادسازی مورد استفاده قرار گیرند. پانویس‌ها باید تنها برای بسط و تکرار اطلاعات مفیدی که اگر در خود متن ذکر گردد ممکن است به تداوم مطلب خدشه وارد سازد، مورد استفاده قرار گیرد. کلیه پانویس‌ها در انتهای مقاله بترتیب استفاده در متن و قبل از فهرست منابع و ماخذ درج شود.
- ۹- ارسال مقالات: مقالاتی که در حال حاضر توسط مجلات یا ناشرین دیگر در دست بررسی می‌باشد نباید ارسال گردد.
  - نویسنده مقاله باید یک نسخه از مقاله ارسالی را نزد خود نگه دارد زیرا مقالاتی که جهت چاپ مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد عودت نخواهد شد.
  - مقالات پس از بررسی در صورت تأیید هیات تحریریه به چاپ خواهد رسید.
  - درج مقالات در مجله به معنی تأیید محتوای آن توسط هیات تحریریه نبوده، لذا نویسنده شخصاً مسئول بیان نظرات خود در مقاله می‌باشد.
  - مقالاتی که به صورت ترجمه می‌باشد، ارسال‌کنندگان ترجمه مقالات باید ضمن نشانی کامل منبع مورد استفاده یک نسخه از اصل مقاله را ارسال دارند.

- مجله در حذف و یا اصلاح مقالات رسیده آزاد است.

- نویسندگان مقاله: نسخه اصلی مقالات باید به نشانی زیر ارسال شود:

تهران - خیابان استادنجفات‌الهی - شماره ۱۵۲ - انجمن حسابداران خبره ایران یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱