

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی فنلاند

دکتر محسن خوش‌طینت  
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی  
زهره دیانتی دیلمی  
دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

### مقدمه

بر رویه‌های حسابداری فنلاند، لازم است اشاره‌ای به پیشینه‌ی تاریخی این کشور داشته باشیم.

در طی سال‌های ۱۲۰۰-۱۱۰۰ به دنبال چند جنگ صلیبی، فنلاند به اشغال کشور سوئد درآمد و تا سال ۱۸۰۹ فنلاند مستعمره دولت پادشاهی سوئد بود. گرچه در این زمان، زبان سوئدی مبدل به زبان رسمی تمام ادارات و زبان آموزشی رایج در مدارس فنلاند شد، اما مردم این کشور در مکالمات غیررسمی و محاورات خود شدیداً راغب بودند که به زبان مادری خود (فنلاندی) صحبت کنند. فنلاندی‌ها سعی کردند تا فرهنگ و خصوصیات بومی خویش را حفظ کنند. تا این که پس از جنگ‌های پیایی، فنلاند از اشغال سوئد خارج شد، و در سال ۱۸۰۹ تزار روس - الکساندر اول -

فراوان، معادن غنی آهن، طلا، نقره، مس، روی، و سنگ آهک است. اقلام عمده صادرات این کشور ماشین‌آلات و تجهیزات، مواد شیمیایی، فلزی، چوب و کاغذ می‌باشد. این کشور به لحاظ سیاسی، کشوری دموکراتیک است که به صورت جمهوری اداره می‌شود. در فنلاند، رئیس‌جمهور برای مدت ۶ سال و با دوبار رای‌گیری انتخاب می‌شود.

### تاریخچه حسابداری و گزارشگری مالی در فنلاند

تاریخچه حسابداری فنلاند، شباهت اندکی با سایر کشورهای اروپایی دارد. در دهه‌ی ۱۸۰۰ و حتی تا دهه ۱۹۵۰ نوعی حسابداری سوئدی متأثر از رویه‌های حسابداری آلمان، به طور سنتی در این کشور وجود داشت. برای درک دلایل نفوذ بسیار زیاد حسابداری سوئد

فنلاند کشوری در شمال اروپاست که با سوئد، نروژ و روسیه، مرزهای مشترک دارد و مساحت آن ۳۳۸۱۴۵ کیلومتر مربع است که ۳۰۴۴۷۳ کیلومتر مربع آن خشکی و مابقی آن را آب در بر گرفته است. فنلاند، به دلیل مجاورت با دریای آتلانتیک شمالی، دریای بالتیک، و نیز داشتن ۶۰۰۰۰ دریاچه، دارای آب و هوای خنک و معتدل است. جمعیت این کشور بالغ بر ۵/۲ میلیون نفر است که متوسط عمر آنها ۶۰/۷ سال می‌باشد. نرخ رشد جمعیت در فنلاند ۲۰/۱۸ درصد و نرخ تورم (محاسبه شده براساس قیمت مصرف‌کننده) ۰/۹ درصد است. پایتخت این کشور، هلسینکی (Helsinki) نام دارد.

فنلاند دارای منابع طبیعی چوبی

شد که رویه‌های حسابداری ملی این کشور به رویه‌های حسابداری بین‌المللی (منتج شده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و یا اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا (US GAAP) نزدیک شود. با این حال، استانداردهای بین‌المللی توسط شرکت‌های فنلاندی برای اهداف گزارشگری درون مرزی، هرگز به طور کامل مورد استفاده قرار نگرفت. هرچند اخیراً شرکت‌های فنلاندی فعال در سطح بین‌المللی، از استانداردهای حسابداری بین‌المللی در تهیه صورت‌های مالی سالانه خود (جهت ارائه به استفاده‌کنندگان بین‌المللی) استفاده می‌کنند. در سال ۱۹۹۲، متعاقب پیوستن فنلاند به ناحیه اقتصادی اروپا، قانون حسابداری مبتنی بر تئوری<sup>۱</sup> این کشور مورد تجدید نظر قرار گرفت تا همسوی رهنمودهای اتحادیه اروپا شود. فنلاند بعد از عضویت در سال ۱۹۹۵ در اتحادیه اروپا، ناچار به اجرای کامل رهنمودهای این اتحادیه شد. به همین خاطر به سرعت اقدام به تدوین قانون حسابداری کاملاً جدیدی کرد که مطابق با رهنمودهای چهارم و هفتم اتحادیه اروپا بود. در این کشور، قانون جدید حسابداری هماهنگ<sup>۲</sup> (مصوب سال ۱۹۹۷) از ابتدای سال ۱۹۹۸ لازم‌الاجراء است.

#### قانون و مقررات حسابداری در فنلاند

فنلاند در سال ۱۹۱۷ که رسماً استقلال خود را اعلام کرد و حکومت جمهوری را برای خود برگزید، دارای سیستم حکومتی شد که در آن یک

حکومت این کشور را در دست گرفت. بالاخره، فنلاند در سال ۱۹۱۷ پس از انقلاب کبیر روسیه، رسماً استقلال خود را به دست آورد. تاریخچه‌ی حسابداری فنلاند را می‌توان از لحاظ زمانی به چهار مرحله تقسیم کرد:

(۱) دهه شکل‌گیری دفترداری دوطرفه (۱۸۵۰ - ۱۹۲۰).

(۲) دهه‌های رایج شدن مفهوم معادله ترازنامه متأثر از کشورهای آلمان و اسکاندیناوی (۱۹۶۰ - ۱۹۲۰).

(۳) دهه حسابداری درآمد - هزینه (۱۹۹۰ - ۱۹۶۰).

(۴) مرحله هماهنگ‌سازی که از سال ۱۹۹۰ شروع شده و تاکنون ادامه دارد.

در اواسط دهه‌ی ۱۹۸۰، همزمان با شروع فعالیت بازارهای مالی بین‌المللی و انواع دیگر بازارها در فنلاند، به دلیل اثرات به‌کارگیری رویه‌های حسابداری بین‌المللی، استفاده‌کنندگان از رویه‌های حسابداری مبتنی بر تئوری ملی فنلاند دچار شوک شدیدی شدند. گزارش‌های سالانه شرکت‌های فنلاندی، مورد پذیرش بازارهای مالی بین‌المللی نبود، زیرا قابلیت مقایسه با گزارش‌های تهیه شده براساس رویه‌ها و استانداردهای رایج بین‌المللی را نداشت. به علاوه، باعث ایجاد درک و تصویری نادرست در ذهن حساب‌رسان بین‌المللی می‌شد.

در این کشور شرکت‌های علاقه‌مند به جذب سرمایه‌های بین‌المللی مجبور بودند که صورت‌های مالی دوگانه تهیه کنند، و یا حتی به منظور تامین نظر بازارهای بین‌المللی، اقدام به ارائه اطلاعاتی اضافه‌تر از اطلاعات مرسوم در فنلاند نمایند. از این رو، قویاً پیشنهاد

مجلس با ۲۰۰ نماینده وجود دارد و یک رئیس جمهور که با رای مردم انتخاب می‌شود و اداره کشور را در دست دارد. دولت به همراه رئیس جمهور بزرگ‌ترین قدرت قانونی در فنلاند محسوب می‌شود. تصویب و انتشار کلیه قوانین (از جمله قوانین مرتبط با حسابداری) از سوی مجلس این کشور صورت می‌گیرد. از سال ۱۹۱۷، مجلس فنلاند چهار قانون حسابداری (و آیین‌نامه‌های مربوط به آنها) را به ترتیب در سال‌های ۱۹۲۵، ۱۹۴۵، ۱۹۷۳ و ۱۹۹۷ تدوین و منتشر کرد که اهم ویژگی‌های این قوانین به شرح زیر است:

#### قانون حسابداری سال ۱۹۲۵

- الزام به نگهداری حساب‌ها.
- الزام به تهیه ترازنامه و مانده موجودی‌ها.
- عدم وجود قوانین مشخص (روشن) در خصوص صورت سود و زیان.
- عدم ارائه شکل (قالب) استاندارد برای صورت‌های مالی پیشنهادی.

#### قانون حسابداری سال ۱۹۴۵

- معرفی اصل رویه تجاری نیکو<sup>۳</sup>
- مشخص کردن شکل (قالب) استاندارد برای صورت‌های مالی پیشنهاد شده در این قانون.
- ارائه قوانینی برای محاسبه استهلاک.
- الزام به سازماندهی سیستم مناسب حسابداری بهای تمام شده، در شرکت‌های تولیدی.

- الزام به نگهداری گزارش‌های مالی.

#### قانون حسابداری و آیین‌نامه سال ۱۹۷۳

- پذیرش اصلاح‌شناسی فنلاندی<sup>۴</sup> سرو



● تاکید قوانین بر ثوری درآمد - هزینه سربو

● ارایه صورت سود و زیان به شکل عمودی

● جایگزینی اصل رویه‌ی حسابداری نیکو<sup>۵</sup>، به جای رویه تجاری نیکو

● قوانینی برای محاسبه استهلاک

● ایجاد حلقه‌ی مالیاتی

● ارزش‌گذاری موجودی‌ها به زیر قیمت تمام شده، حداکثر تا ۵۰ درصد

● جداکردن هزینه‌های ثابت و متغیر در صورت سود و زیان

**اصلاح قانون و آیین‌نامه حسابداری سال ۱۹۷۳ در سال ۱۹۹۲**

● توافق همه جانبه اصطلاح‌شناسی فنلاندی سربو.

● معرفی دیدگاه درست و منصفانه<sup>۶</sup>.

● در نظر گرفتن قوانینی برای محاسبه استهلاک.

● ارایه قوانینی در خصوص حساب‌های تلفیقی برای اولین بار در این کشور.

● غیرمجاز دانستن ارزش‌گذاری موجودی‌ها به پایین‌تر از واقع.

● عدم الزامی دانستن افشای جداگانه هزینه‌های ثابت و متغیر در تمام موارد.

● مجاز بودن تخصیص هزینه‌های ثابت به موجودی‌ها و استفاده از روش درصد

تکمیل کار.

**قانون حسابداری سال ۱۹۹۷**

● توافق جزئی اصطلاح‌شناسی فنلاندی سربو.

● هماهنگ‌سازی منطقی قوانین با توجه به رهنمودهای اتحادیه اروپا.

● ارائه تعریفی تفصیلی از واحدهای گزارشگر.

● ارایه قوانین تفصیلی در خصوص حساب‌های تلفیقی.

● ارائه تعریفی روشن و مشخص از اصول عمومی حسابداری بین‌المللی.

● در نظر گرفتن الزامات بسیار در قوانین.

● تعریف اصطلاح "فروش" در قانون.

● مجاز شناختن تخصیص هزینه‌های بهره به دارایی‌های مشهود.

● ایجاد تغییراتی در اندوخته‌های قانونی و اختیاری.

● معرفی مفهوم بدهی و دارایی مالیات معوق.

● علاوه بر قوانین و آیین‌نامه‌های حسابداری، قانون شرکت‌ها (سال ۱۹۹۷) و قانون بازار اوراق بهادار ۱۹۸۹

در برگیرنده یکسری قواعد مکمل حسابداری هستند که تمرکز آنها بر شرکت‌ها، بالاخص شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است. قانون وجوه

استقرایی<sup>۷</sup>، شامل مجموعه قواعدی برای تهیه صورت‌های مالی است. به

علاوه، قانون مالیات بر درآمد واحدهای تجاری<sup>۸</sup> (مصوب ۱۹۹۲) با اصلاحات

اخیر آن، به واسطه حلقه مالیاتی موجود توانسته بر رویه‌های گسترده حسابداری

تاثیرگذار باشد.

**وزارت صنایع و بازرگانی فنلاند<sup>۹</sup>**

مهم‌ترین وزارتخانه‌ای است که بیانیه‌ها و نظراتی در خصوص حسابداری

شرکت‌ها ارائه می‌دهد. وزارت اقتصادی و دارایی<sup>۱۰</sup>، مسئول تصمیم‌گیری درباره

بازارهای سهام و گروه‌هایی است که به مبادله سهام و اوراق بهادار می‌پردازند.

وزارت بهداشت و امنیت<sup>۱۱</sup>، نیز در خصوص شرکت‌های بیمه تصمیم‌گیری

می‌کند.

**هیات حسابداری فنلاند<sup>۱۲</sup> (KILA)**

یک تشکل دولتی وابسته به وزارت صنایع و بازرگانی است که شامل یک

مدیر و حداقل ۶ تا ۱۰ معاون است که از سوی دولت انتخاب می‌شوند و لازم

است یک یکی از آنها حتماً لیسانس حقوق داشته باشد. در ضمن در قانون به

صراحت بیان شده که اعضای این هیات باید با موضوعات حسابداری آشنا

باشند. هیات حسابداری فنلاند، مسئول آموزش و انتشار اعلامیه‌های رسمی

حسابداری است. و در واقع به عنوان یک نهاد تدوین‌کننده استاندارد عمل

می‌کند، اما قابل مقایسه با تشکل‌های استانداردگذار در کشورهای

انگلو ساکسون نیست. زیرا اعلامیه‌های آن، قدرت کمتری نسبت به

استانداردهای منتشر شده در کشورهای انگلو ساکسون دارد. این هیات، به

تشریح و تفسیر قوانین موجود می‌پردازد، اما قدرت قانونگذاری ندارد.

به هر حال، این هیات از سال ۱۹۷۳ که تاریخ تاسیس آن می‌باشد تاکنون نقش

زیادی در توسعه رویه‌های حسابداری نیکو، داشته است. انجمن حسابداران

عمومی رسمی (KHT)<sup>۱۳</sup>، مسئول ارائه توصیه‌هایی در خصوص آن دسته از

قوانین حسابداری است که در راستای استفاده از استانداردهای بین‌المللی ارائه

شده‌اند. این انجمن به‌طور فعال و با ارائه مدل‌ها و الگوهای توصیفی و جامع از

صورت‌های مالی برای اشکال مختلف سازمان‌ها، در زمینه توسعه رویه‌های

حسابداری فعالیت می‌کند، با این حال هیچگونه اختیار رسمی برای الزامی کردن

استانداردها و توصیه‌های حسابداری ندارد.

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی فنلاند

### بورس سهام هلسینکی

بورس سهام هلسینکی، از جمله بورس‌های کوچک دنیا است که در طی دهه‌ی ۱۹۹۰ گسترش قابل توجهی داشته است. شرکت‌های چند ملیتی بزرگ فنلاندی نظیر نوکیا، ۳۰ درصد از کل سرمایه این بورس را تشکیل می‌دهند. تنها ۹۰ شرکت در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده بورس هلسینکی هستند و ۴۰ شرکت نیز در لیست شرکت‌هایی قرار دارند که خارج از تالار اصلی بورس (OTC) معامله می‌شوند.

بورس هلسینکی یک تشکیلات کاملاً خودکار (Fully-automated) است. کارگزاران تحت سیستمی با عنوان هیتی<sup>۱۴</sup>، مستقر در بورس، از دفتر خود، معاملات را انجام می‌دهند. ۱۰ نشریه آماری روزانه، ۱۷ نشریه ماهیانه، سه فصلنامه و ۱۲ نشریه متفرقه سنواتی و اطلاعاتی، وضعیت مطلوب افشای اطلاعات در این بورس را نشان می‌دهد. جزئی‌ترین اطلاعات شامل آخرین مانده حساب‌ها و وضعیت مالی، گزارش‌های داخلی، دیدگاه آتی شرکت، در بورس این کشور ارایه می‌شود. قانون بازار مصوب ۱۹۸۹ به مبادلات این بورس رونق خاصی بخشیده است. با این حال، شرکت‌های کوچک و متوسط و نیز شرکت‌های تک مالکی شرکت‌کننده در مبادلات از رعایت برخی قوانین معاف هستند. با تصویب قانون ۱۹۹۳، موانع خرید و مالکیت سهام شرکت‌های فنلاندی توسط خارجی‌ان به‌طور کامل از بین رفته و از

طریق سیستم نظارتی، دو عامل حداقل سرمایه و حسن شهرت به عنوان مهم‌ترین شرایط پذیرش تلقی می‌شوند. معافیت‌های مالیاتی مربوط به سود سهام و افزایش ارزش سهام، برای سرمایه‌گذاران خارجی از تغییرات قانونی جدید در بورس هلسینکی است.

### مفاهیم و اصول کلی پذیرفته شده حسابداری

اصول کلی حسابداری مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی. همان قانون حسابداری (Accounting Act) این کشور است که در راستای رهنمود شماره ۴ اتحادیه اروپا می‌باشد. بنابراین اصول پذیرفته شده حسابداری در این کشور در بسیاری موارد مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری است، بدون اینکه در هیچ یک از قوانین فنلاند، اشاره‌ای به این استانداردها شده باشد. به طور کلی، اصول و مفاهیم عمومی حسابداری کشور فنلاند عبارتند از:

- دفترداری دو طرفه.
- نگهداری سوابق حسابداری براساس رویه‌های حسابداری نیکو.
- در نظر گرفتن دوره مالی ۱۲ ماه، یا در برخی موارد خاص حداکثر ۱۸ ماه.
- تمام شرکت‌های عضو یک گروه باید سال مالی یکسان داشته باشند.
- مخارجی که احتمال نمی‌رود در آینده سودی عاید شرکت کنند باید به حساب هزینه منظور شوند.
- اقلام مالی به اقل ارزش اسمی یا

### سیستم

#### انبار و کنترل موجودی

- چندین انبار و محل استقرار
- کنترل دریافت کالا (کیفی و فنی)
- کنترل بچ و تاریخ انقضا
- کنترل ابزار و اقلام چند بار مصرف
- نقل و انتقال اطلاعات انبار فیزیکی
- صدور حواله بر اساس درخت محصول
- روشهای قیمت گذاری متعدد
- انجام عملیات انبارگردانی
- تحلیل ABC

CSD

نرم افزاری سی.اس.دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸  
۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com



ارزش قابل تشخیص گزارش شوند.

- دارایی‌ها به حداقل بهای تمام شده یا ارزش قابل تشخیص (Realizeable value) ارزش‌گذاری می‌شوند.
- حساب‌های سالانه باید به طور درست و منصفانه ارائه شوند.

### گزارشگری مالی

شرکت‌های فنلاندی موظفند در هر سال ارقام مربوط به حساب‌های آن سال را گزارش کنند. گزارش‌های سالانه شرکت‌های فنلاندی شامل:

- صورت سود و زیان
- ترازنامه
- یادداشت‌های حاوی گزارش عملیات هیات مدیره است.
- شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس، همواره موظف به تهیه صورت جریان وجوه نقد هستند. اما سایر شرکت‌ها در صورت داشتن سه شرط زیر باید صورت جریان وجوه نقد را تهیه کنند:

- (۱) میزان فروش آنها حداقل ۳/۴ میلیون یورو باشد.
- (۲) مانده رقم ترازنامه‌ی آنها حداقل ۱/۷ میلیون یورو باشد.
- (۳) تعداد کارکنان شرکت حداقل ۵۰ نفر باشد.

ارقام موجود در صورت‌های مالی می‌توانند براساس مارک فنلاند یا یورو گزارش شوند، اما اگر شرکتی صورت‌های مالی خود را براساس یورو تهیه کرد، باید برای سال‌های بعد نیز از همین واحد پولی استفاده کند. در فنلاند، دو شکل برای تهیه ترازنامه وجود دارد:

- فرم عادی<sup>۱۵</sup>، که استفاده عمومی دارد و فرم رایج و اصلی ترازنامه تلقی می‌شود.
- فرم مختصر<sup>۱۶</sup>، که بیشتر شرکت‌های کوچک از این فرم ترازنامه استفاده می‌کنند.

به طور کلی در ترازنامه، یک طرف دارایی و در طرف دیگر بدهی‌ها و سایر اقلام قرار می‌گیرند. سرمایه در ترازنامه به دو قسمت سرمایه محدود شده<sup>۱۷</sup> (شامل سهام سرمایه، صرف سهام، اندوخته قانونی، و اندوخته تجدید ارزیابی)، و سرمایه آزاد<sup>۱۸</sup> (شامل سایر اندوخته‌ها و سود و زیان سال) تقسیم می‌شود. به علاوه براساس قانون شرکت‌ها، شرکت‌های دارای زیان قابل ملاحظه، می‌توانند اقدام به تحصیل "وام سرمایه‌ای" کنند و آن را به صورت یک قلم جداگانه تحت سرفصل "سرمایه و اندوخته‌ها" در قسمت بدهی‌های ترازنامه قرار دهند.

### اندازه‌های حسابداری

در تعیین اندازه‌های حسابداری از قوانین کلی ارزش‌گذاری استفاده می‌شود که مبتنی بر رهنمود چهارم اتحادیه اروپا هستند و عبارتند از:

- اصل تداوم فعالیت
- اصل ثبات رویه
- محافظه‌کاری
- مبنای تعهدی
- اصل ارزش‌گذاری جداگانه (اجزای) اقلام دارایی‌ها و بدهی‌ها باید جداگانه گزارش شوند).
- اهم رویه‌های مورد استفاده در ارزش‌گذاری‌های حسابداری کشور

فنلاند به شرح زیر می‌باشد:

- ارزش‌گذاری تمام دارایی‌ها براساس اصل بهای تمام شده تاریخی صورت می‌گیرد.

• مبنای ارزش‌گذاری بدهی‌ها، ارزش اسمی آنها یا میزان وجه نقدی است که دریافت می‌شود.

- براساس محافظه‌کاری، تنها سودهایی که در طول سال مالی واقع شده‌اند را باید در حساب‌ها شناسایی کرد. از سوی دیگر، هرگونه استهلاک، کاهش ارزش دارایی‌ها یا افزایش در ارزش بدهی‌ها و نیز تمام زیان‌های قابل پیش‌بینی (حتی اگر بعد از تاریخ ترازنامه محقق شوند) باید افشا گردند.

• حساب‌های دریافتی باید به اقل ارزش اسمی یا ارزش واقعی گزارش شوند، و با توجه به میزان احتمال دریافت آنها به سه دسته‌ی حساب‌های دریافتی خوب، مشکوک‌الوصول، و حساب‌های دریافتی بد، تقسیم و افشاء شوند. به علاوه، خطر زیان‌های احتمالی ناشی از سوخت حساب‌های دریافتی باید پیش‌بینی و افشاء شود.

- اگر هزینه بهره یک وام مستقیماً قابل ردیابی به تولید یک دارایی ثابت بوده و رقم آن نیز قابل ملاحظه باشد، باید به حساب همان دارایی منظور شود.
- موجودی‌ها به اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش بازایافتی گزارش می‌شوند.

• در تعیین بهای موجودی‌ها مرسوم است که از روش LIFO استفاده شود زیرا مورد پذیرش مقاصد مالیاتی نیز هست. هر چند، استفاده از روش میانگین و FIFO نیز در قانون

## سیستم

### کنترل داراییهای ثابت

• امکان طبقه بندی اموال در سطوح مختلف

• امکان تهیه شناسنامه دارایی ها

• امکان تهیه کلیه گزارشات گردش اموال

• درج اطلاعات انواع بیمه های اموال

• امکان تعریف وابستگی بین اموال

• امکان تعویض پلاک

**CSD**

نرم افزاری سی.اس.دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

افزایش یابد، به نحوی که این افزایش قابل تشخیص باشد، ۲- کاهش قابل ملاحظه و دائمی ارزش داشته باشند، و ۳- افزایش ارزش آنها بیشتر از بهای تحصیل اولیه آنها باشد.

منبع تجدید ارزیابی دارایی، درترازنامه به ارزش دارایی مربوط اضافه شده و به عنوان اندوخته تجدید ارزیابی، تحت سرفصل سرمایه و اندوخته‌ها، گزارش می‌شود. مبلغ تجدید ارزیابی دارایی باید براساس خالص ارزش باز یافتنی منهای هزینه‌های فروش محاسبه شود. در ضمن، روش ارزشیابی و اصول مورد استفاده و تعدیلات انجام شده باید افشا شود.

### حساب‌های تلفیقی

در فنلاند شرکت‌های مادر موظف به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند، البته الزام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی منوط به میزان حاکمیت، حق رای و کنترل شرکت دیگر است. اگر شرکت مادر به طور مستقیم مالک حداقل ۵۰ درصد سهام شرکت دیگر باشد، باید صورت مالی تلفیقی تهیه کند. مطابق قانون حسابداری سال ۱۹۹۷ فنلاند، تمام شرکت‌های مادر باید از روش خرید استفاده کنند مگر این که دارای شرایط زیر باشند که در این صورت استفاده از روش اتحاد منافع مجاز است:

- حداقل ۹ درصد سهام شرکت‌های فرعی را داشته باشد.
- تحصیل سهام شرکت فرعی از طریق انتشار سهام جدید توسط شرکت مادر

حسابداری این کشور مجاز شناخته شده است.

• مقامات دولتی، سرمایه‌ای تلقی کردن دارایی‌های نامشهود نظیر مخارج تحقیق و توسعه را مجاز دانسته و مطابق با رهنمود اتحادیه اروپا، مستهلک کردن این مخارج را ظرف حداکثر پنج سال، الزامی دانسته‌اند. هرچند براساس "رویه حسابداری نیکو"، می‌توان مخارج تحقیق و توسعه را در دوره‌ای حداکثر ۲۰ سال مستهلک کرد.

• شرکت‌های فنلاندی، معمولاً سرقتی را ظرف یک دوره ۱۰ ساله مستهلک می‌کنند، زیرا رویه قابل قبول برای مقاصد مالیاتی است.

• انعطاف‌پذیری زیادی برای محاسبه استهلاك وجود دارد. به‌طوری که راحت‌ترین راه برای هموارسازی سود تلقی می‌شود. نرخ‌های استهلاك مجاز شناخته شده برای مقاصد مالیاتی، متفاوت از نرخ‌های استهلاك الزامی شناخته شده حسابداری است. معمولاً نرخ مورد قبول مقامات مالیاتی بیشتر از نرخ حسابداری می‌باشد.

در مورد اجاره‌ها، قانون خاصی وجود ندارد، ولی به طور سنتی قراردادهای اجاره خواه عملیاتی باشند خواه سرمایه‌ای، دارایی تلقی نمی‌شوند. اما بدهی‌های ناشی از اجاره، باید با توجه به مفاد قرارداد در یادداشت‌های همراه افشا شوند.

• تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مجاز نیست. اما تجدید ارزیابی زمین، و اوراق بهادار مربوط به دارایی‌های ثابت، تنها در صورت دارا بودن یکی از شرایط زیر مجاز است: ۱- ارزش زمین یا اوراق



صورت گرفته باشد.

● پرداخت‌های نقدی به سهامداران شرکت فرعی بیشتر از ۱/۰ ارزش سهام منتشر شده شرکت مادر نباشد.

● شرکت مادر و شرکت فرعی تقریباً یک اندازه باشند و در یک صنعت فعالیت کنند.

سرقفلی حاصل از تحصیل شرکت، حداکثر باید ظرف ۵ سال مستهلك شود. البته براساس رویه حسابداری نیکو می‌توان آن را ۱۰ ساله مستهلك کرد. در ضمن براساس قانون حسابداری ۱۹۹۷ حقوق اقلیت در ترازنامه بین اندوخته‌ها و سرمایه نشان داده می‌شود.

#### حسابرسی در فنلاند

هدف از حسابرسی، بررسی این سه موضوع است که آیا گزارش‌های مالی شرکت درست و منصفانه ارائه شده‌اند، رویه‌های به کار رفته مطابق با قوانین موجود می‌باشند، و نیز آیا پیشنهاد توزیع سود شرکت مطابق قانون شرکت‌های این کشور است یا خیر. در فنلاند، وظیفه حسابرسی و مسئولیت تهیه صورت‌های مالی به عنوان دو کار جداگانه در اذهان مردم این کشور جا گرفته‌اند و حسابرس مستقل یک شرکت، مجاز به تهیه صورت‌های مالی آن شرکت نیست و بالعکس.

براساس قانون حسابداری سال ۱۹۹۴ فنلاند، سه نوع حسابرس مجاز در این کشور فعالیت می‌کنند که عبارتند از:

● حسابداران رسمی اتاق بازرگانی مرکزی (CPA)<sup>۱۹</sup>: این گروه از حسابرسان، مجاز به حسابرسی تمام

شرکت‌ها و موسسات هستند.

● حسابداران اتاق بازرگانی محلی (HTM)<sup>۲۰</sup>: این گروه از حسابرسان تنها مجاز به حسابرسی شرکت‌های بزرگ هستند.

● حسابداران رسمی بخش عمومی (JHHT)<sup>۲۱</sup>: این گروه از حسابرسان تنها مجاز به فعالیت در بخش‌های عمومی (دولتی) هستند.

#### پانویس‌ها

- 1- The Theory Accounting Act
- 2- Harmonized Accounting Law
- 3- Good Business practice principle
- 4- Saaro's Finnish terminology
- 5- Good Accounting practice principle
- 6- True & Fair View
- 7- Act of Mutual Fund
- 8- Business Income Tax Act
- 9- Ministry of Trade and Industry
- 10- Ministry of Finance
- 11- Ministry of Health & security
- 12- Finnish Accounting Board (KILA)
- 13- Association of Authorized public Accountants (KHT)
- 14- HETI-System
- 15- Normal Format
- 16- Abridged Format
- 17- Restricted Capital
- 18- Unrestricted Capital
- 19- Central Chamber Commerce Authorized Certified Public Accountant (CPA)
- 20- Local Chambers of Commerce Authorized Auditor (HTM)
- 21- Public Sector Authorized Auditor (JHHT)

#### منابع و مآخذ

- 1- TRANSACC, "Transnational Accounting", Edited by Ordelheide and KPMG, Second Edition, 2001.
- 2- Nobes Christophe, "Accounting Comparisons: UK/Europe", Edited by Vol. V, 1992.
- 3- Pertti, Kettunen, "Financial Accounting and Reporting in Finland", European Accounting Review, 1993, Vol 3, p592-602.
- 4- Web site of CIA-The Word Factbook, (www.cia.gov/cia/publications/factbook).

دکدخدایی، حسین، "مبانی مقررات بازار سرمایه"، انتشارات بیمه مرکزی ایران. ۱۳۷۸.

#### تسلیت

جناب آقای فرخ حیدری نوری  
عضو محترم

با کمال تأسف فوت مادر گرامیتان را به شما و خانواده محترم تسلیت عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحومه علو درجات مسئلت می‌نمایم.

انجمن حسابداران خبره ایران