

荷兰会计环境对会计模式的影响： 借鉴与启示

■ 刘金星 徐玉霞 / 文

会计作为国际通用的商业语言，在促进国际贸易、国际资本流动和国际经济交流等方面的作用将更为突出。中国企业拓展欧盟市场必须更多地了解国际会计。2005年4月28日，欧洲证券管理委员会(CESR)正式宣布股市交易新规定。规定要求，目前采取美国、加拿大和日本会计准则的公司，如果想要继续在欧盟股市交易，就必须依照国际会计准则(IAS)补足所需的会计材料。由于荷兰经济具有的外向型性质以及加入欧盟后带来的影响，它的会计在显示本身特点的同时，也处在接受外部影响发展变化的过程之中。荷兰会计模式深受其经济制度、法律、文化等环境因素影响。研究比较荷兰会计与中国会计的环境及会计模式，对我国会计改革和发展有着良好的借鉴意义。

一、荷兰的会计模式

所谓会计模式，是指对一定社会环境下会计活动的各种要素按照一定逻辑进行综合描述，反映各种要素基本特征及其内在联系与结构形式的有机整体，其组成要素涉及会计的目标、管理、规范、核算、报告、监督和会计教育等方面。

著名国际会计学者米勒提出了会计发展的四种模式：宏观经济模式、微观经济模式、独立学科趋向、统一会计倾向。在微观经济模式下，会计发端于微观经济原则，会计视为企业经济学的分支。而荷兰几乎可以说是微观经济导向的惟一代表。近年来，米勒、杰农和米克在合著中将荷兰会计列入英美模式，但又将其列为除英美以外的代表。可以说，一直以来荷兰会计由于其独树一帜的特点而备受关注。

荷兰奉行自由贸易政策，属外向型经济，基础设施齐全，有完善的中介组织，经济环境较好。荷兰会计所属的微观经济模式是以市场导向为主，以政府在一定范围内进行干预和调节为辅的经济政策。会计的确认、计量和揭示以企业的生存与发展为基本目标，力图反映经

济现实，而更具荷兰特色的是其会计对企业经济学理论的重视，例如对实体资本保全观念的采纳。荷兰会计理论界强烈要求会计学上的收益概念与经济学上的收益概念保持一致，表现为对现行价值会计的偏爱。

受英美会计影响，荷兰在会计上注重“真实与公允”。1973年荷兰的会计团体与英美等八国的会计团体共同组建了国际会计准则委员会(IASC)，成立于1951年欧洲会计师联合会(UFA)的12个创始成员中也包括荷兰在内，荷兰会计的国际化程度之高由此可见。欧盟(EU)的4号及7号指令对荷兰会计法律规范有着深远的影响，同时IASC的许多准则也被荷兰会计规范所采纳。由于荷兰会计深受国际化的影响，荷兰企业对于建立本国的规范并不重视，多方原因导致荷兰会计管制宽松。

荷兰会计的这种独特模式令人玩味。荷兰以民法典为主导，辅之以民间团体的会计准则制定以及会计法院的司法监督为标志的会计法运行机制，是一个非常特色的制度，这与荷兰的会计环境有着密切的关系。

二、荷兰会计环境对会计模式的影响

(一) 政治制度对会计的影响

荷兰是世袭君主立宪王国，立法权属国王和议会，行政权属国王和内阁。荷兰推行的是权力分散制度，把许多任务和责任由中央转移到地方政府。而荷兰政府对会计制度基本上采取了顺其自然的态度，对会计信息的要求是“为经济和社会条件所接受”的法律要求。政府把司法机制引入会计，司法部完全独立，一切按章办事，不受政府的行政干预，体现了司法的公正与独立。

(二) 经济环境对会计的影响

1. 荷兰的经济特点

(1) 小型、开放的经济。荷兰经济充满活力，其市场主要在国外，是对外贸易大国。但它同时拥有一些具有世界影响的大型跨国公司，其中有些公司近年来与美国、英国以及德国建立了一些合资企业。

(2) 私营企业是经济生活中的主导力量。由于私营经济在经济生活中占主导力量,会计被看作是服务于企业经营需要的一个微观管理经济学的分支。会计的一个目标就是促成企业资本保全,有必要应用现行价值的概念。

(3) 工业化程度高。从就业人口看,荷兰有4%的人口从事农业,23%的人口从事工业,73%从事服务业。荷兰工业产品的出口量占总产量的70%,占荷兰GDP的20%。目前人均收入为5.2万荷盾(约2.36万美元)。

(4) 混合型的市场经济。荷兰经济主要是以市场经济为基础的,但政府在经济决策中有很大的影响力。

(5) 国家福利化程度高。国家社会保障及福利支出占政府总支出的30%以上,高福利使得公民的受教育程度很高。

2. 荷兰的公司组织特点

荷兰的公司组织形式可分为:公众持股的有限责任公司(NV),私人持股的有限责任公司(BV),合伙,独资四种形式。其中,财务报告的立法仅对公众持股的有限责任公司(NV)和私人持股的有限责任公司(BV)起作用。另外,公司根据总资产、营业净额和平均雇员人数三项标准分为“大型”、“中型”和“小型”。不同规模的公司信息揭示中的要求是不同的,只有中型和大型公司才接受强行审计。

3. 荷兰的证券市场

在荷兰,没有证券委员会,所以证券市场对会计的要求并不明显。虽然有200多家公司的股票上市交易。但在成交量中占绝大多数的则是几家大型跨国公司(荷兰化学制药公司、佛哥文期公司、菲利浦公司、英荷壳牌石油公司和尤尼莱佛公司),这5家公司约占市场资本和营业额的50%。

4. 税收环境对会计的影响

在荷兰,税制结构是以所得税和流转税为主体的复合税制。由于注重了会计信息的快速有效性,税法对荷兰会计制度与实务不发生直接影响,应税利润是根据税法对财务会计利润的差异进行调整而得出的。

(三) 法律环境对荷兰会计的影响

1. 《公司法》与《民法》的相关规定

荷兰和大多数欧洲大陆国家一样,属成文法系国家,其《公司法》包含在《民法》之中。在立法过程中,荷兰政府有意识地将相关要求原则化,以便为企业根据自身发展的需要选择或者创造会计处理方法提供更大的空间。如“有助于形成可靠的意见”、“有助于洞察企业的清偿能力”之类的表述,是法律上判断财务报告能否被接受的主要标准。随着欧盟统一《公司法》指令的陆

续出台,荷兰不再对本国的财务会计进行单独的立法活动,有着明显的向国际会计靠拢的意向。

2. 法定会计规则

荷兰最早的法定会计规则始于1928年,当时的规则包括在《商法》(Wetboek Van Koophandel)中,其内容主要是对公众持股的有限责任公司(NV)所提供的资产负债表资产中的11个项目作了一些规定,而对于资产负债表的负债一方及损益表并未作出要求。法律涉及会计的只是关于建账的原则性规定和一些简单的信息披露要求。

3. 企业年度财务报告法案

荷兰企业财务会的规范化与法制化始于20世纪70年代。由于菲利普、荷兰皇家石油公司等大企业在纽约证券交易所上市,按照SEC的要求披露季度财务报告,进一步促进了荷兰财务会计观念的改变,这一根本的变革体现在1970年颁布的《企业年度财务报告法案》。该法案规定企业在期末要编制财务报表以及母公司根据个别报表编制合并财务报表,并要求公众持股有限公司(NV)以及私人持股有限公司(BV)中的大型企业以及银行、保险公司和其他已发行可转让证券的机构,都必须依法由注册会计师进行年度审计。

4. 税法

由于注重了会计信息的快速有效性,荷兰税法对会计制度与实务不发生直接影响。税务会计与财务会计是明确分开的,会计的数字要经过调整才能和报税数字相衔接,这就使得企业能够更多地从会计理论和原则出发来选择具体会计方法。荷兰税务会计与财务会计的明确分开,促使企业较早地运用递延所得税会计的方法,并使得企业在选择具体会计方法时能够更多地从会计理论与原则出发,独立地进行思考。

5. 民间会计准则

1970年《企业年度财务报告法案》颁布后,在荷兰司法部的倡导下,由雇主(荷兰雇主同盟理事会)、雇员(荷兰工会联盟及新教徒全国工会联盟)以及会计师(注册会计师协会)组成的三方会计准则委员会(TO, Tripartiete Overleg)于1971年开始运作。该委员会颁布了一系列有关《企业年度财务报告法案》的意见(Opinions)。这些规则的非正式性,导致缺乏代表性与权威性,其作用仅具有指导性。

6. 企业合议庭

也称会计法庭,对有关公司年度报告的争议进行裁决。企业合议庭由三名法官和两名经济或商业方面的专家组成,无陪审团,也不公开审理,但是判决结果以及相关案卷可以对外公开。与公司有利害关系的集团(如

股东、债权人、雇员等)可以就财务报告不符法律规定之处提出诉讼,要求改正财务报告。企业合议庭依据民法典的原则性规定(即“可靠判断”、“洞察”等标准),对有关当事人会计处理是否违法进行判决,实际上确定了特定交易的会计处理方法。荷兰这种司法模式监管企业会计行为的作法是区别于其他国家的一个特色。

7. 国际会计准则委员会(IASC)与欧盟(EU)的影响

1973年荷兰的会计团体与英美八国的会计团体共同组建了国际会计准则委员会。1951年成立的欧洲会计师联合会(UFA)的12个创始成员中也包括荷兰在内。IASC和EU极大地影响着荷兰会计。主要的变化有:对于资产负债表和损益表的报表格式及有关报表附注作出了更详细的规定;有关资产计价的计量基础的规定;有关法定准备的介绍等。近年来,荷兰的会计准则制订组织——年度报告委员会致力于对国际会计准则进行选择,将适用于本国的准则定期汇编,直接供本国企业采用。

(四) 社会文化环境对会计的影响

文化是人类在长期的社会实践中创造和积累起来的一种财富,它体现了一个国家或民族的特征。一国的政治经济制度和法律规范的制定都是具有很深的文化渊源的,文化取向尤其是价值取向直接影响着该国会计的发展历程和方向。荷兰有一句格言“世界是上帝创造的,而荷兰却是荷兰人创造的。”荷兰人的群体意识很强,社会成员之间的联系较为紧密,国家观念浓厚,能自觉地遵守各种社会规章,这种社会关系反映到会计方面,表现为政府制定了统一的会计规则,确立了一套独特的会计法运行机制,即“会计立法——民间定则——会计司法”,将司法机制引入会计以解决会计争议,保证民间商法对会计行为的要求切实得到贯彻执行。

荷兰是一个讲究生活质量的民族,具有开放意识,善于接纳新事物。荷兰前首相柳柏斯在谈到荷兰经济增长模式时,曾提到荷兰人并没有把最大限度地增加人均国民生产总值作为目标,而是追求生活的高质量,追求一个公正、有参与感、可持续的、有凝聚力的社会。荷兰人热情好客,待人谦逊,关心弱者,同时注意环境保护。荷兰人的这种生活方式比较倾向于阴柔,表现在对会计的影响上是会计计量倾向于保守。如在会计实务中引入“法定准备”。荷兰是一个有丰富文化底蕴的多民族国家,复杂的文化环境使荷兰人容易接受外来文化;典型的外向型经济使荷兰人对经济的全球化并不恐惧,而是看作一次积极的挑战,欣然接受。正是这种开放、宽容的民族风格,使得荷兰成为国际会计准则的最早倡导

者之一。

(五) 教育、宗教对会计的影响

一个国家的一般教育水平和专业教育状况对会计实务有重大的影响。一般教育水平决定着一个国家会计人员的综合素质,会计专业教育决定着该国会计工作的水平和会计发生作用的大小。一个国家的民族构成、宗教信仰、生活习性对会计也有一定的影响。

1. 荷兰是一个教育水平相当高的国家,初等、中等、高等教育的综合入学率达到91%。荷兰政府重视教育,加上高福利,荷兰公民在26岁以前享受免费教育和各种生活补贴,所以荷兰人文化素质普遍较高。

在会计人员的培养方面,荷兰人要取得会计师的资格并不容易,需要参加注册会计师协会组织的范围广泛的学习,并且把实践作为取得执照的必要条件。这种教育机制为荷兰培养了高素质的会计人才,使会计人员能掌握较为复杂和严密的会计方法和技术,及时适应环境变化对会计信息的要求,并且能真正理解和运用会计信息。在荷兰,会计职业被认为是具有发展前途的重要工作,会计职业和会计人员受到社会的尊重,受过专门教育的合格会计人员经济来源有保障。同时由于劳动报酬和事业前景的刺激,会计人员能努力工作,发挥才干,对会计理论和实务的发展起了很大的推动作用。

2. 荷兰民族构成单一,90%以上为荷兰族,此外还有弗里斯族,官方语言是荷兰语。居民36%信奉天主教,26%信奉基督教新教。信教人士中立、诚实,做事踏实。这种开放、宽容的民族风格,对经济的全球化欣然加以接受。

三、借鉴与启示

我国与荷兰的会计环境总体上看是截然不同的,但亦有一些类似之处。荷兰会计所属的微观经济模式奉行以市场导向为主,政府在一定范围内进行干预和调节为辅的经济政策,政府在经济决策中有很大的影响力。我国目前正处于市场经济的转轨时期,政府主导型仍是我国会计模式的显著特色。两国都重视财务报告的忠实披露,公司财务报表的内容受到普遍的关注。股东、雇员、公众对公司的知情权主宰了一度由企业界倡导的公司财务报告制度改革,充分披露以及资产的合理估价成为荷兰财务会计法制化的主要内容。荷兰重视教育,民族崇尚诚信、严谨、做事踏实,这也是我们中华民族弘扬的传统美德,尤其是诚实守信在会计信息严重失真的形势下,显得特别重要。■

作者单位:山东经贸学院 厦门大学会计系