

独具特色的荷兰会计



——兼论与欧盟的区域协调

厦门大学会计系 张少聪

荷兰位于欧洲西部，被马克思称为“17世纪标准的资本主义国家”。荷兰在当代仍属于比较发达的资本主义国家，拥有一些具有世界影响的大型跨国公司，如飞利浦公司、英荷壳牌石油公司等。在长期的经济发展过程中，荷兰的会计与财务报告也得到了很好的发展，体现了荷兰会计的特色，享有很高的国际声誉。本文在介绍荷兰会计特色的基础上，阐述了荷兰在欧盟一体化进程中与欧盟的区域协调。

一、极端的自由选择与高度的职业标准相结合的会计特色

在谈到荷兰会计的特色时，人们往往会联想到会计法庭（阿姆斯特丹法院企业合议庭），制定会计准则的荷兰三方会计准则委员会，以及现行价值会计等，特别是现行价值会计经常被过分强调，而且还被认为在会计实务中得到了广泛应用，这显然是不对的，现行价值的实际应用范围还不如历史成本。著名的飞利浦公司也于1992年其百年华诞之际宣布改用历史成本编报财务报表。事实上，荷兰会计最为重要的特征应该是它以企业主导型为基础的极端的自由选择与高度的职业标准相结合。

避免。

我国《企业会计准则》将商誉归属到不可辨认无形资产，但是已经颁布实施的《企业会计准则——无形资产》中未涉及外购商誉处理问题，目前商誉处理还没有专门的会计准则来加以规范，实务中商誉会计处理参照无形资产的做法，即资本化入账并在不超过10年内系统摊销。尽管我国会计制度建设正向国际接轨方向努力，但由于FASB关于商誉减值测试的核心是公允价值确定，我国目前还

1. 极端的自由选择

由于有众多繁荣的私营企业以及较少的国有企业，加上经济的高度国际化，政府对会计制度基本上采取了顺其自然的态度，实际上每个企业都可以根据自由经济交易及发展的特定需要设计自己的会计制度，选择会计方法。

荷兰政府法律和会计准则比大多数其他工业化国家更为宽容和一般化，主要原因是其资本主义模式的调整。荷兰建立资本主义制度已有350年的历史，是世界老牌的殖民主义国家，很早就经历了由兴盛到衰弱的过程，二战以后才开始进行重大的调整。荷兰19世纪80年代的公共政策制定表明，日益占据主导地位的观点是，国家在国民经济中干预过多，应当以市场力量取代国家干预。1981~1982年，Lubbers I内阁实施了Major Operations计划，对公共部门进行结构调整，国家进一步撤出经济领域。该计划包括以下几方面：公共支出的重新考虑、公共部门的重组和放权、放松管制、削减政府机构、私有化。同时，为增强国际竞争力，政府大力鼓励企业创建和成长，具体办法是简化建立企业手续、加强经济和商业非调控化、加强竞争、通过调整税制减轻企业家负担、延长营业时间和扩大

不具备实施商誉减值测试的条件。

(1) 证券市场不够成熟，公司股价并不能准确地衡量公司价值。确定公司公允价值的替代方法之一是公司股票的市场价值，然而我国证券市场的最大特色在于占绝对控股地位的非流通国有股的存在，如果以流通股价格计量全部股票的价值是缺乏依据的。

(2) 资产评估市场不够成熟。公司未对外发行股票，或是股票市场价值难以取得或不能反映

企业可以经营的范围等。因此,这次调整总的来说是转换政府职能,强调以市场力量作为经济调节的主导力量,国家很少进行干预,体现在会计政策上也是一样。其实,荷兰政府不只是在会计方面比较宽容,比如在反毒和打击犯罪方面都比较宽容,但贩毒、吸毒和各种犯罪并没有因此而明显高于其他国家。这可能与荷兰社会的高福利,荷兰人普遍文化素质较高(其公民在26岁以前享受免费教育和各种生活补贴;荷兰人有全世界最高的英语水平等)有关。只有高素质的人才才有可能适应环境变化对会计信息的要求,才能真正地理解复杂的会计信息。

从荷兰的会计规范体系来看,主要有3个部分:即民法、年度报告委员会指南和企业合议庭裁决。极端的自由选择就体现在以下3个方面:

(1) 民法对会计的规范虽然是以法律的形式存在,但在立法过程中,荷兰政府有意识地将有关要求原则化,以便为企业根据自身发展的需要选择或创造会计处理方法提供最大的空间。民法规定整套报表的通用目的是:按照可接受的通用会计原则,在年度报表允许的范围,提供有助于形成财务状况和经营损益可靠意见的信息,以及有关偿债能力和变现能力的信息。这里的“通用会计原则”并不是已接受的会计原则,而是可接受的会计原则。民法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,会计处理的灵活性极大。

(2) 荷兰的会计准则制定机构荷兰三方会计准则委员会于1971年成立,1984年改组为年度报告委员会。它由雇主(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)、职业界(荷兰注册会计师协会, Netherlands Institute Van Register-Accountants, NIVRA)三方代表组成,委员会发布的指南只不过是一个有影响力的民间团体

公司内在价值时,我们可以通过价值评估来确定,问题是我国资产评估业起步于20世纪80年代末,从业人员素质不高,评估结果的公允性难以保证。

有鉴于此,虽然系统摊销法有损于会计信息相关性,但是避免了商誉公允价值的确定问题,可在一定程度上保证信息可靠性并减少会计信息失真问题。同时,商誉系统摊销可以作为税收挡板,从而对国内企业的资产重组和扩大经营规模起到了激励作用。

发布的权威性意见,企业界甚至公然对抗年度报告委员会的指南,而迫使委员会作出妥协,对公司并无约束力。注册会计师在审计报告中,也无需说明对这些指南偏离与否。

(3) 阿姆斯特丹法院企业合议庭负责对有关公司年度报告的争议进行裁决。其裁决的依据是民法的原则性规定,而非年度报告委员会的指南。企业合议庭受理的案件,大多由致力于改进公司信息披露的团体提起,其他利害关系人,如股东、债权人等,由于诉讼成本以及时间的限制(一个案件通常需要2~4年),从未积极介入这一司法过程。荷兰会计司法的制度设计中,法律仅授权荷兰总检察官提起会计诉讼,而且其行使权力的前提是“公司的财务报表使社会公共利益受到损害”,显然这是一个很难确切证明的问题。实践中,总检察官提出了若干诉讼,都被会计法院以“未能证明其诉讼请求与公共利益的保护相关”为由驳回了起诉。企业合议庭案源剧减,这些有限的裁决对会计实务影响不大。

荷兰会计处理的极端自由体现在:

(1) 计量基础既可以采用历史成本,也可以采用现行价值。

(2) 报表格式可在规定的报表格式中自由选择,有的甚至可以不选择规定的报表格式,如飞利浦公司采用的就不是规定的报表格式。

(3) 对不重要的子公司、财务数据无法取得或延迟取得的子公司,均可不纳入合并范围。

(4) 对企业并购是采用购买法还是权益集合法无明确规定。

(5) 对合并产生的商誉,允许资本化并摊销,或立即注销。

(6) 对R&D费用,可资本化,也可立即注销。

(7) 允许固定资产折旧额超过固定资产原价。

参 考 文 献

- 1 阎红玉. 商誉会计. 中国经济出版社, 1999
- 2 Stephen R. Moehrl, Jennifer A. Reynolds. Say Good-Bye to Pooling and Goodwill Amortization. *Journey of Accountancy*, 2001 (9)
- 3 Ross Jennings, Marc LeClere, Robert B. Thompson. Goodwill Amortization and the Usefulness of Earnings. *Financial Analysis Journal*, 2001 (9-10)

2. 高度的职业标准

在荷兰, 年度报告委员会 (Council on Annual Report) 是会计准则制定机构, 其前身是由雇主、雇员和会计师组成的三方会计准则委员会。年度报告委员会的指南首先是以征求意见稿的形式发表的, 而新指南的大部分建议是由荷兰注册会计师协会制定的, 它在年度报告委员会中很有影响。荷兰注册会计师协会在 1966 年由组建于 1927 年的荷兰会计师协会 (Netherlands Institute of Accountants, NIVA) 与更侧重于学术研究的学术界会计师协会 (Verening Van Academisch Accountants, VAGA) 合并而成。在荷兰, 进入会计界以及职业培训的标准都非常高, 取得注册会计师资格的主要途径是通过注册会计师协会的范围广泛地学习, 把实践经历作为取得执照的必要条件, 而且, 荷兰注册会计师协会对注册会计师的道德规范约束也是很严格的。这些高标准还得到 1962 年注册会计师法的认可。因此, 荷兰注册会计师协会虽然相当小, 却享有很高的国际声誉。

同时, 荷兰会计深受国际会计准则的影响。特别是近年来, 致力于对国际会计准则等高质量的会计准则进行选择, 将可适用于本国的国际会计准则定期汇编, 直接供荷兰企业采用。这也充分显示出荷兰会计高度的职业标准。

二、与欧盟的区域协调

在阿伦的分类中, 荷兰被归入以德国会计实务体系为代表的北欧会计模式, 而在诺比斯的分类中, 荷兰则被列为以微观为基础、侧重商业经济学、注重理论的典型代表。《年度报表法》在规定“必须按稳妥的商业惯例”的同时, 又强调了公允表达, 它关于披露的要求显然与德国不要求充分披露的会计惯例不同, 而比较接近英美要求“真实与公允”披露的会计惯例。在“形式”与“实质”的问题上, 荷兰会计也逐渐向“实质重于形式”的观念转变。

另外, 欧盟为了协调成员国的公司法和税法, 在其范围内实现公司可靠财务信息的统一性与可比性, 通过制定指令与条例来进行协调, 其中与会计关系密切的是第 4 号、第 7 号、第 8 号指令。其中第 4 号指令是“公司年度财务报表的格式和内容”。1983 年, 荷兰为执行欧盟第 4 号指令对其法定会计要求作出了第一次重大的改变, 主要体现在:

(1) 对资产负债表和损益表格式作出更详细

的规定, 扩大了报表注释。司法部在《年度报表格式法令》中规定了 2 种资产负债表格式和 4 种损益表格式供荷兰企业自由选用。

(2) 引入“法定准备”。荷兰法律现在承认以下的法定准备:

- ① 重估价准备 (通常抵扣递延所得税)。
- ② 对投资会计采用权益法时形成的负商誉。
- ③ 采用权益法会计时子公司的未分配利润。
- ④ 以发行股票抵付 (未经审计的) 保证准备。
- ⑤ 相当于股份发行成本和研究开发成本资本化的金额。

1988 年, 荷兰《民法典》也作出改变, 以执行第 7 号指令关于编制合并财务报表的规定。第 8 号指令详细规定了审计师资格要求, 对其影响不太大。

欧盟在会计协调方面做了很多努力, 在提高欧盟国家财务信息揭示的水平和增进财务信息的透明度方面发挥了一定的作用。但是, 这些指令事实上只是在欧盟国家范围内达到了某种程度的协调化, 许多规定是要求成员国“允许”他们的公司遵守指令而不是“命令”这些公司去遵守, 在计量和估价方面给予过多自由选择的灵活性。因此, 总的来说, 它的作用还是有限的。但是, 随着欧元的启动, 统一的欧洲经济政策和统一的欧洲资本市场的初步形成, 欧盟一体化进程的加快, 各成员国会计准则在协调化的道路上迈出了一大步。同时, 欧盟会计指令具有法律的强制性, 也将保证所制定的会计准则在欧洲大陆的执行。届时, 欧洲大陆的会计将逐步趋于统一, 包括荷兰在内的欧洲国家的会计特色将渐渐淡化。

参考文献

- 1 诺比斯, R.H.帕克. 比较国际会计. 中国商业出版社
- 2 常勋. 国际会计. 厦门大学出版社, 2001
- 3 格哈特 G.米勒, 海伦·热农, 加里 K.米克. 国际会计学. 机械工业出版社, 1998
- 4 曲晓辉. 现代中国财务会计. 中国财政经济出版社, 2000
- 5 郝振平. 会计的国际透视. 东北财经大学出版社, 1997
- 6 徐经长等. 国际会计学. 中国人民大学出版社, 1999
- 7 刘燕. 完美的缺陷: 荷兰会计法改革的流变对我们的启示. 会计研究, 2000 (8)
- 8 王松年, 薛文君. 国际比较会计——荷兰会计. 上海会计, 2000 (4)
- 9 张榆. 荷兰会计的三大特点. 财会月刊, 2001 (6)