

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در هلند

حسابداری در هلند شاخه‌ای از اقتصاد خرد است

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

در حسابداری هلندی چندین مقوله متناقض و جالب توجه به چشم می‌خورد. گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی دو فعالیت مجزا هستند. با وجود این، نظام حسابداری، بدون تاثیرپذیری شگرف از بازار سهام شرح و بسط یافته است. حسابداری هلند تا حد زیادی از انگلستان و ایالات متحد تاثیر پذیرفته است و در مقایسه، شباهت کمتری با کشورهای اروپایی دارد. برخلاف دیگر کشورهای اروپایی، حسابداری حرفه‌ای به‌طور قابل توجهی متاثر از استانداردها و مقررات است زیرا اصولاً هلند را می‌توان کشوری با قوانین مدون به حساب آورد. حسابداری در هلند همان‌گونه که در اولین مقاله‌ی بخش گزارشگری بین‌المللی در شماره ۱۵۱ حسابدار مطرح گردید، شاخه‌ای از اقتصاد بازرگانی در نظر گرفته می‌شود. در نتیجه اکثر اندیشه‌ها و تصمیم‌های اقتصادی، صرف مقوله‌ها و اندازه‌گیری‌های حسابداری می‌شود و حسابداران بسیار خیره و کاردان اغلب از استادان نیمه‌وقت دانشگاه‌ها هستند. بنابراین اندیشه‌های علمی و نظری، تاثیر به‌سزایی بر رویه‌های اجرایی دارد. حسابداران هلندی هم‌چنین به نظرات و دیدگاه‌های خارجی نظر دارند، هلندی‌ها خود از طرفداران نخستین استانداردهای بین‌المللی برای حسابداری و گزارشگری مالی هستند و به بیانیه‌های کمیته‌ی بین‌المللی استانداردهای حسابداری توجه اساسی نشان می‌دهند و در تدوین رویه‌های قابل قبول، سهم مهمی دارند. هلند هم‌چنین مرکز فعالیت چندین شرکت چند ملیتی بزرگ در دنیا،

از جمله فیلیپس، رویال هلند/شل و یونی‌لور^۱ است. این شرکت‌ها از دهه‌ی ۱۹۵۰ در فهرست شرکت‌های بین‌المللی ثبت شده‌اند و تحت تاثیر حسابداری خارجی (به‌ویژه انگلستان و ایالات متحد) هستند. این شرکت‌های چند ملیتی بر گزارشگری مالی دیگر شرکت‌های هلندی تاثیر می‌گذارند. به هر جهت تاثیر بازار بورس آمستردام در کم‌ترین حد ممکن است زیرا این بازار، محلی مناسب برای تامین سرمایه‌ی شرکت‌ها به حساب نمی‌آید.

مقررات و اجرای عملیات حسابداری

در هلند مقررات حسابداری تا ۱۹۷۰ یعنی زمانی که لایحه‌ی صورت‌های مالی سالانه وضع گردید، آزاد بود. این لایحه قسمتی از یک برنامه‌ی عظیم و گسترده پیرامون تغییرات در قانون شرکت‌ها در جهت تطابق با مقررات اتحادیه‌ی اروپا است.

از میان مواد عمده‌ی لایحه‌ی سال ۱۹۷۰ می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- ۱- صورت‌های مالی سالانه، باید نشانگر تصویر شفاف و منصفانه‌ای از وضعیت مالی و نتایج آن در یک سال باشد و تمام اقلام موجود در آن باید به‌طور مناسب طبقه‌بندی و توصیف گردند.
- ۲- صورت‌های مالی متناسب با رویه‌های منطقی تجاری ارائه می‌شود. (یعنی اصول حسابداری، قاعده‌تاً باید مورد قبول اتحادیه‌ی بازرگانی باشد).
- ۳- مبانی اظهار دارایی‌ها، بدهی‌ها و تعیین نتایج عملیات باید افشاء شود.

۴- ثبات رویه در ارائه‌ی صورت‌های مالی و اندازه‌گیری‌ها رعایت شود و هرگونه اثرات با اهمیت ناشی از تغییر در اصول حسابداری به نحو مطلوب افشاء شود.

۵- اطلاعات مالی مقایسه‌ای دوره‌ی قبل باید به نحو مطلوب در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه افشاء شود.

لایحه‌ی ۱۹۷۰ به نوعی معرف حسابرسی اجباری است. این لایحه هم‌چنین همسو با پیشنهاد تشکیل گروه مطالعاتی سه جانبه‌ی حسابداری بود که بعدها در سال ۱۹۸۱ "شورای نظارت بر گزارشگری سالانه"^۲ جایگزین آن گردید و منجر به پیدایش "اتاق بازرگانی"^۳ شد. لایحه‌ی مذکور که در قانون مدنی ۱۹۷۵ درج گردید در سال ۱۹۸۳ به موجب منشور عمومی چهارم اتحادیه‌ی اروپا اصلاح گردید و بعدها نیز در سال ۱۹۸۸ براساس منشور عمومی هفتم اتحادیه‌ی اروپا مجدداً اصلاح شد. شورای نظارت بر گزارشگری سالانه، رهنمودهایی را در خصوص اصول پذیرفتنی (نه پذیرفته شده) در حسابداری منتشر می‌کند. این شورا از سه گروه مختلف تشکیل می‌گردد.

- ۱- تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (کارفرمایان)
- ۲- استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (نمایندگان اتحادیه‌های بازرگانی و تحلیل‌گران مالی)
- ۳- حساب‌رسان صورت‌های مالی (انجمن حسابداران رسمی هلند یا NIVRA)^۴

این شورا سازمانی خصوصی است که از

سوی اتحادیه‌ی بازرگانی و NIVRA تامین مالی می‌گردد.^۵ هر چند دستورالعمل‌های شورا از الزام قانونی برخوردار نیست ولی حساب‌برسان و اکثر شرکت‌های بزرگ از آنها پیروی می‌کنند.^۶ این رهنمودها در حوزه‌ی خودشان جامع هستند و تا حد امکان در برگیرنده‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌باشد. باوجود این، تنها قوانین نافذ حسابداری رسماً آن قوانینی است که در مواد گزارشگری مالی و حسابداری قانون مدنی هلند تشریح شده باشد.

در هلند اتاق بازرگانی شرکت‌ها مرجعی تخصصی و منحصر به فرد در اجرای شرایط و الزامات حسابداری است که وابسته به دادگاه عالی آمستردام است. هر شخص یا طرف ذی‌نفع چنانچه احساس نماید که صورت‌های مالی شرکت‌ها منطبق با قانون مذکور نیست، می‌تواند به مقامات این اتاق شکایت کند. سهامداران، کارکنان، اتحادیه‌های بازرگانی و حتی تعقیب‌کنندگان و ناظران عمومی به استثناء حساب‌برسان مستقل ممکن است دادخواست‌های خود را تسلیم این اتاق کنند.

اتاق بازرگانی متشکل از سه قاضی و دو حسابدار خبره است، هیات منصفه‌ای وجود ندارد. احکام اتاق بازرگانی ممکن است به تغییر و اصلاح صورت‌های مالی یا جریمه‌های متعدد و مختلف بینجامد. اگر چه این احکام، فقط برای شرکت‌های مدعی یا متهم کاربرد دارد ولی در پاره‌ای اوقات به سایر شرکت‌ها نیز تعمیم‌پذیر است و ممکن است طرز عمل و روش‌های گزارشگری دیگر شرکت‌ها را متأثر کند. از زمان شروع به کار اتاق بازرگانی تا سال ۲۰۰۰ در حدود پنجاه شکایت بررسی شده و حکم مقتضی صادر گردیده است.

حسابرسی در هلند یک حرفه‌ی خود نظم است. بدنه‌ی اصلی آن انجمن حسابداران رسمی هلند NIVRA است که بیش از ۱۰۰۰۰ عضو دارد.^۷ این انجمن کاملاً در وضع استانداردهای حسابرسی، خود رای می‌باشد و مجموعه‌ی مقررات حرفه‌ای و محکم آن از شان قانونی برخوردار است.

تا ۱۹۹۳ فقط اعضای NIVRA می‌توانستند صورت‌های مالی را تایید نمایند ولی در این سال برطبق منشور عمومی هشتم اتحادیه‌ی اروپا اصلاح شد. دو نوع حساب‌برس در هلند فعالیت می‌کنند:

حسابداران رسمی^۸ RAها و حسابداران اجرایی^۹ AA.

تغییرات ۱۹۹۳ به حسابداران اجرایی اجازه می‌دهد تا چنانچه آموزش لازم و اضافی را طی کرده باشند، صورت‌های مالی را تایید نمایند. در طی زمان آموزش و تحصیل، مجموعه‌ی قوانین در ارتباط با حسابرسی، مسئولیت‌های حساب‌برسان و استقلال آنها در بین AAها و RAها یکسان‌سازی خواهد شد و یک مجموعه از قوانین انضباطی نیز به کار گرفته خواهد شد. به هرحال NIVRA کماکان برای ارتقای نقش حسابرسی و حسابداری در هلند می‌کوشد.

NIVRA درگیر مسائلی است که به امور حسابداری در هلند مربوط می‌شود. این انجمن در شورای نظارت بر گزارشگری سالانه و نیز در کمیسیون‌های تجدید نظر مقررات حسابداری در مجموعه‌ی قوانین مدنی شرکت می‌کنند. اعضای NIVRA، اتاق بازرگانی، دانشکده‌های حسابداری دانشگاه‌های هلندی، کار گروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کار گروه‌های اتحادیه اروپا، سازمان همکاری‌های توسعه‌ی اقتصادی، سازمان ملل و فدراسیون بین‌المللی حسابداران رادر خدمت خود دارند.

گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی هلندی عموماً از سطح مطلوب برخوردار است. صورت‌های مالی رسمی باید به زبان هلندی تهیه گردد ولی زبان‌های انگلیسی، فرانسه و آلمانی نیز پذیرفته است. صورت‌های مالی عبارت‌اند از: ۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- یادداشت‌ها، ۴- گزارش مدیران، ۵- سایر اطلاعات مقرر.

انتشار صورت جریان‌های نقدی الزامی نیست ولی در رهنمودهای شورا توصیه شده است و اکثر شرکت‌های هلندی آن را تهیه می‌کنند. یادداشت‌ها باید اصول حسابداری به کار رفته در ارزش‌گذاری و تعیین نتایج عملیات و دلایل مربوط به تغییرات حسابداری را توصیف کنند. گزارش مدیران، تحلیلی از وضعیت مالی در تاریخ ترازنامه و عملکرد سال مالی مربوط به دست می‌دهد. این گزارش هم‌چنین حاوی اطلاعاتی در خصوص عملکرد مورد انتظار در سال مالی آینده و نیز رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه است. سایر اطلاعات مقرر شامل گزارش حساب‌برس و تخصیص سود سال مورد نظر است.

گزارش‌های مالی سالانه‌ی شرکت‌های مادر باید هم جداگانه و هم تلفیقی ارائه گردد. اصول حسابداری برای هر دو نوع صورت‌های مالی مشابه است. گروه شرکت‌های مشمول تلفیق، متشکل از شرکت‌هایی است که به عنوان یک واحد اقتصادی و تحت کنترل مشترک باشند. براساس منشورهای عمومی اتحادیه‌ی اروپا، نیازها و الزامات گزارشگری مناسب با اندازه‌ی شرکت‌ها متفاوت است. شرکت‌های کوچک از الزامات حسابرسی و صورت‌های مالی تلفیقی معاف‌اند و می‌توانند یک ترازنامه و صورت سود و زیان خلاصه منتشر کنند، شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ در مجموعه‌ی قوانین مدنی تعریف شده‌اند.

اندازه‌گیری‌های حسابداری

در هلند اگر چه اتحاد منافع در حسابداری ترکیب شرکت‌ها در شرایط محدود مجاز است ولی از این روش به ندرت استفاده می‌شود. بنابراین استفاده از روش خرید یک رویه‌ی عمومی به حساب می‌آید. سرقفلی عبارت است از مابه‌التفاوت بهای خرید با ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌های تحصیل شده. سرقفلی را می‌توان به سه طرق به حساب گرفت: ۱- در سال تحصیلی هزینه کرد، ۲- در سال تحصیلی از اندوخته‌ها یا حقوق صاحبان سهام کسر کرد، یا ۳- به عنوان یک دارایی نامشهود تلقی کرد و در طول عمر مفید مورد انتظار مستهلک کرد (اگر دوره‌ی استهلاك متجاوز از ۵ سال باشد باید دلایل مربوط به افزایش عمر مفید سرقفلی افشاء شود).

باوجود این، اکثر شرکت‌ها سرقفلی را از اندوخته‌ها کسر می‌کنند. استفاده از روش ویژه در زمانی که سرمایه‌گذار نفوذ موثر بر سیاست‌های مالی و تجاری سرمایه‌پذیر داشته باشد الزامی است. توصیه و پیشنهاد شورا در خصوص تسعیر ارزش‌های خارجی منطبق با استاندارد حسابداری بین‌المللی ۲۱ است. ترازنامه‌ی شرکت‌های خارجی که مستقل از شرکت اصلی هستند با نرخ تاریخ ترازنامه ترجمه می‌شود، در حالی که صورت سود و زیان با نرخ میانگین یا نرخ پایان سال، ترجمه می‌شود. تفاوت تسعیر ارز به حقوق سهامداران (مالکان) منظور می‌شود. روش موقت برای آن دسته از شرکت‌های خارجی استفاده می‌شود که مستقل از شرکت اصلی

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی کارآفرینی مادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری آرک

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (مهمان خاص)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

مالیات بر درآمد معوق بر مبنای مفهوم تخصیص جامع (ذخیره کامل) شناسایی می شود و طبق روش بدهی اندازه گیری و ثبت می شود. حسابداری ارزش جاری از نظر مالیاتی پذیرفتنی نیست. بنابراین وقتی از ارزش های جاری برای گزارشگری مالی استفاده می شود، تفاوت های دائمی نسبت به تفاوت های زمان بندی شده افزایش می یابد. از آنجا که شرکت های هلندی از انعطاف پذیری در به کارگیری قوانین اندازه گیری برخوردارند، آدمی گمان خواهد کرد که فرصت ها و زمینه های کسب سود هموار و بی دردسر وجود دارد. علاوه بر این، اقلام معینی را می توان به جای انعکاس در صورت سود و زیان مستقیماً به اندوخته ها در حقوق سهامداران منظور کرد. این اقلام عبارتند از:

- زیان ناشی از حوادث غیر مترقبه که پیش بینی آنها ناممکن است یا از آنها میسر نیست.
- زیان های ناشی از مسائل ملی (کلان جامعه) یا سلب مالکیت های مشابه
- تبعات ناشی از تجدید ساختار مالی همان گونه که قبلاً توضیح داده شد اندوخته ها را می توان برای حذف مستقیم سرقفلی به کار برد. هم چنین هر گونه تغییر در اصول حسابداری مستقیماً در بخش حقوق سهامداران انعکاس می یابد.

پی نوشت

- ۱- شرکت های رویال هلند / شل (Royal Dutch/shell) و یونی لور (Unilever) ملیت انگلیسی - هلندی دارند.
- 2- Council on Annual Reporting
- 3- Enterprise Chamber
- 4- Netherlands Institute of Register Accountants (NIVRA)
- ۵- بورس اوراق بهادار آمستردام و نمایندگان سهامداران هیچ کدام در شورا عضویت ندارند.
- ۶- با این وجود حساب رسان می توانند در صورت عدم رعایت رهنمودهای این شورا توسط شرکت ها، اظهار نظر مردود اعلام کنند، هر چند که صورت های مالی تصویری درست و منصفانه را تداعی می کنند.
- ۷- آدرس اینترنتی NIVRA عبارت از www.accountnat.nl/nivra می باشد.
- 8- Register Accountants
- 9- Administrative Accountants

نیستند و تفاوت تسعیر ارز به حساب سود و زیان منظور می گردد.

مشهودترین دلیل برای انعطاف پذیری هلندی ها در اندازه گیری های حسابداری، استفاده از ارزش های جاری برای دارایی های مشهود، مانند موجودی انبار و دارایی های استهلاک پذیر، است. وقتی ارزش های جاری برای این دارایی ها به کار می رود مبالغ منظور شده در حساب سود و زیان، بهای تمام شده کالای فروش رفته و استهلاک، همگی به ارزش های جاری بیان می شوند. ارزش جاری می تواند ارزش جایگزین، یا خالص ارزش باز یافتنی باشد. انتظار می رود حسابداری ارزش جاری به طور پیوسته کاربرد داشته باشد. تجدید ارزیابی تدریجی عموماً مجاز نیست. مازاد تجدید ارزیابی به صورت اندوخته ی تجدید ارزیابی در حقوق سهامداران نگهداری می شود. شرکت هایی که از ارزش های جاری استفاده می کنند باید در یادداشت ها اطلاعات اضافی را در خصوص بهای تاریخی ارائه نمایند. بهای تاریخی نیز پذیرفته است. به رغم آن که استفاده از حسابداری ارزش جاری در هلند مجاز است فقط معدودی از شرکت ها واقعاً از آن بهره می گیرند. شرکت چند ملیتی فیلیپس به عنوان برجسته ترین مثال، به کارگیری حسابداری ارزش جاری را ۱۹۵۱ آغاز کرد. ولی در ۱۹۹۲ به جهت حفظ مصالح بین المللی از تعدد مقایسه ای حسابداری ارزش جاری را کنار گذاشت، با وجود ارزش های جاری در نظام حسابداری هلندی در شرکت هایی که از بهای تاریخی برای ترازنامه و صورت سود و زیان بهره می برند دارای جایگاهی است و انتظار می رود تا اطلاعات ارزش های جاری به صورت مکمل در یادداشت های صورت های مالی انشاء شود.

در صورتی که از بهای تاریخی برای موجودی های جنسی استفاده می شود، قاعده ی اقل بها یا ارزش بازار از طریق اعمال LIFO, FIFO, میانگین موزون یا حتی روش موجودی پایه به کار گرفته می شود. هزینه ی تحقیق و توسعه فقط وقتی که میزان مبلغ قابل بازیافت به طور قطع قابل برآورد باشد، سرمایه ای است و به دوره های بعد انتقال می یابد. اگر چه قوانین عملی به طور قابل توجهی کلی تر و عمومی ترند ولی اجاره ها، رویدادهای احتمالی و هزینه های بازنشستگی عموماً همانند انگلستان و ایالات متحد اندازه گیری می شود.