



论 国 际 会 计 职 能

北京石油化工学院 陆 勇 首都经济贸易大学 朱晓婷

进入新世纪以来,经济全球化和资本跨国流动的步伐明显加快,国际会计问题日益成为世界各国会计界关注的焦点。纵观当前国内外有关国际会计的文献资料,尚未发现关于国际会计职能的专门论述。笔者认为,所谓国际会计职能,是指国际会计在管理经济活动中所具有的内在功能,国际会计具有比较、协调和导向三项职能。

一、国际会计职能的源起与国际会计比较职能、协调职能

研究国际会计在国际经济交往中的作用和功能,必须从特定的社会经济环境出发。在国际会计产生和发展的进程中,市场国际化、跨国公司的兴起和发展以及会计、审计、管理咨询等职业国际化起着至关重要的作用。

1.市场国际化与国际会计职能。市场国际化,首先是商品市场的国际化,这最早可以追溯到西方殖民时代。在第二次世界大战以后,西方发达国家不仅加紧了商品的国际输出,而且日益扩大了对海外的直接投资。伴随着国际资本流动的是货币市场的国际化。今天,无论是跨国公司还是一个国家疆界范围内的国内公司,都可能在国际货币市场融通资金。商品市场和货币市场国际化必然要求贷款人或筹资者提供在国际上可

是人力资源会计难以付诸实施的一个重要原因。

2.由谁来对人力资源价值进行评估。目前,资产评估机构可以对非人力资源(如土地、建筑物、机器设备或某些无形资产等)的价值进行评估,但这些机构能否对人力资源的价值进行评估,还没有专门的规定。同时,也没有专门的评估准则或标准对人力资源价值评估进行规范。这样,对人力资源价值评估的主观随意性会很大,评估价值的可信度也不高。

3.评估价值由谁来确认。倘若有资产评估机构受托对人力资源价值进行了评估,但评估价值由谁来确认呢?是由单位管理当局或全体股东确认,还是由职工代表大会确认?这个问题非常重要。笔者认为,人力资源的评估价值一经确认,便会涉及相关权益人的利益。由于这是对权益的确认,因此应由全体股东确认。

4.能否对评估价值进行账务处理。按照相关规定,出于特定目的对资产进行评估后,如果资产未发生产权转移,单位是不能根据评估价值进行账务处理的。如果人力资源的评估价值不能入账,那么,人力资源会计就几乎不能实施;如果入账,则将对现行会计处理进行彻底的改革。这是一项十分浩大的工程,在短时期内是完成不了的。

5.如何办理有关手续。按有关法律法规的规定,如果单位的股本或实收资本发生变更,先要经过全体股东的认可,并在

比而且可靠的会计信息,这就形成了国际会计产生和发展的重要动力。由于世界各国的社会经济环境不同,会计的社会性必然导致世界各国会计信息的差异。要实现国际会计信息的可比性,国际会计必须发挥其比较职能,寻找差异之所在,并通过国际会计协调最大限度地消除差异,从而实现国际会计信息的相对可比。



2.跨国公司的兴起和发展与国际会计职能。在世界范围内从事生产经营和资本筹集是跨国公司的两个显著特征。由于世界各国会计理念、会计制度和实务操作存在差异,跨国公司在跨国经营活动和筹资活动中必然遇到会计交流上的障碍,这对产生和发展国际会计提出了客观要求。跨国公司希望通过国际会计协调来尽可能消除这种差异,以实现跨国业务的顺利开展,避免遭受损失,在可能的情况下,甚至希望通过国际会计协调在跨国业务中谋求最大化的额外利益。大量研

公证部门办理公证手续,然后经会计师事务所验证,最后在工商行政管理部门办理变更登记。一个单位的人员流动是经常发生的,人员流动涉及股本(人力资本)的变化就需办理上述相关手续,这在实际工作中是很难实施的。

二、人力资源会计应用的改进设想

笔者认为,可以在不改变现行财务会计核算规则的基础上,通过一定的方法,向人力资源会计信息的需求者提供相关信息。比如,将按现行会计制度规定已经费用化的人力资源取得成本(包括招募成本、选拔成本、雇佣成本和就职成本等)和开发成本(包括定向成本、脱产培训成本和在职培训成本等)采用一定的方式加以归集,并在会计报表附注中分类披露。这只需在现行会计核算的基础上稍加改进(比如多设置一些明细科目)就可以完成。在会计报表附注中,可以根据需要提供单位人力资源的非财务信息,如职工人数以及性别、年龄、受教育程度、专业、职称、工作年限、职位、贡献、社会地位等。这样,在不改变现行财务会计核算规则的基础上,就可以适当满足单位或社会对人力资源会计信息的需求。这项工作尤其有必要在上市公司中试行。

至于人力资源的价值评估及相关账务处理问题,笔者认为,由于人力资源价值评估的理论与方法还不成熟,因此在学术上可以继续探讨,但不宜马上在实务中推行。☐

究表明,国际会计比较和国际会计协调与跨国公司对外开展经营业务和投资业务是密不可分的。

3.会计、审计、管理咨询等职业国际化与国际会计职能。无论是跨国公司业务的发展还是市场的国际化,必然导致诸如会计、审计、管理咨询等相关职业的国际化。这些业务的开展离不开国际会计的有力支撑。而发挥国际会计的作用主要就是发挥其比较职能和协调职能。

二、国际会计概念与国际会计比较职能、协调职能

从国内外文献资料看,早期权威性的国际会计定义有:Kollarich和Mahon于1967年定义的“国际会计是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析”;Muellet定义的“阐述不同国家会计之间的相互关系”;Zimmerman等人在1968年提出的“国际会计是最高层次的会计抽象,其目的在于打破国界,发展世界性的会计理论,并在任何一个国家的会计实务中加以应用”。以上三个国际会计概念比较笼统、抽象,没有将国际会计概念的内涵具体化。

20世纪80年代以后,国际会计职能开始在国际会计概念中明确化、具体化。比如,美国的乔伊教授和米勒教授在他们合著的《国际会计》中,将国际会计定义为“把通用的、面向本国的会计在最广泛的涵义上扩展到:①国际比较和分析;②多国交易和多国企业经营方式下独特的会计计量和报告问题;③国际金融市场的会计需要;④通过政治的、组织的、职业的和会计准则制定等方面的活动,对世界范围内会计处理和财务报告差异进行的协调”。他们将国际会计的职能界定为“比较”和“协调”。

我国著名会计学家常勋教授对国际会计也下了明确的定义,并在定义中明确界定了国际会计的比较职能和协调职能。他的定义是:国际会计主要是企业会计从国内向国际的扩展,以财务会计为主,也包括管理会计。它主要研究因国际贸易、国外投资、国际货币和资本市场及跨国公司的经营活动所涉及的会计处理和财务报告问题。它也进行国别的宏观会计模式的分类和比较研究,并对各国会计准则和惯例的差异如何进行国际协调的问题进行探索,以期在将来有可能建立统一的世界会计处理和财务报告体系。

上述国际会计概念基本属于多国会计观和世界会计观。后来,人们对国际会计概念内涵继续进行挖掘,逐步形成了关于国际会计概念的更加清晰、完整的认识,并出现了关于国际会计概念的四种学说,现简要介绍如下:

1.跨国公司会计说。它认为,国际会计是协调和处理跨国母公司与子公司之间或母公司与分公司之间会计制度、会计准则和会计处理方法上的差异,以寻求一个合理、正确反映和控制跨国公司经营活动的会计模式。

2.多国会计比较说。它认为,既然各国的会计理论、会计原则或准则以及会计的核算方法等在客观上存在较大的差异,那么就应当注意对各国会计如实描述、比较,以实现求同存异、相互利用和取长补短。

3.世界会计说。它认为,国际会计是世界上所有国家都可和采纳的一种全球性的会计制度,它适用于一切国家。因此,需要在世界范围内建立各国公认的会计制度,并确立世界范围内的统一会计模式。也有人认为,这是国际会计发展的最

终目标。

4.国际会计协调说。它认为,世界各国会计根植于不同的社会经济环境,因此有必要比较各国会计制度的异同,并以此为基础制定各国普遍认同的国际会计准则,以指导与协调各国的会计活动。

以上四种学说尽管侧重点各不相同,但它们有两个共同点:一是承认世界各国会计差异的存在,而国际会计的作用在于比较、分析和判断,在此过程中,国际会计发挥其比较职能;二是国际会计担当着寻找各国愿意共同遵守的会计规范的重任,而这种会计规范的取得离不开各国会计之间的协调,所以国际会计具有协调职能。

三、国际会计职能的延伸——国际会计导向职能

从国际会计发展现状和发展趋势来看,国际会计除了以上两项职能外还有第三项职能——导向职能。国际经济交往与国际经济合作促使国际会计朝着协调化、趋同化方向发展。但是,会计的社会属性决定了会计的国家化,因此,必然产生世界各国会计国家化与会计国际化的矛盾,国际会计协调必然遇到阻碍,难以实现人们乐观估计的世界统一会计模式。具体分析,有以下几个原因:

1.国际会计协调受会计社会属性的影响。会计的社会属性是会计国家化的原因。例如,社会经济权责结构的不同可能导致会计准则的差异:美国强调充分披露原则,而瑞士等国则较多地强调保密原则;美国要求集团公司内部有统一的会计制度,而日本并不要求跨国公司内部有统一的会计制度。会计的社会属性决定的会计国家化必然以各种方式阻碍国际会计协调。

2.国际会计协调受各国政府在国际经济交往中自利行为的影响。跨国公司的崛起和发展以及国际化市场的不断完善和扩大,要求尽可能消除世界各国会计之间的差异,以增加国际会计信息的可比性。然而,为了维护本国利益,跨国公司总部不仅要求在本国的公司遵循本国的会计准则和会计制度,同时要求国外分部按本国的会计准则和会计制度提供会计信息,以制定反避税措施。这是各国政府在国际会计协调中起负面影响的突出表现。

3.国际会计协调缺乏刚性约束。国际会计协调主要是通过实施国际会计准则来实现的。由于国际会计准则缺乏强制性,世界各国社会经济环境又有巨大差异,因而世界各国对国际会计准则的采纳和遵循程度差别很大。当前,只有欧盟在一定程度上强制要求其成员国采用并遵循国际会计准则。由此,完全实现国际会计趋同化是不可能的,只能在一定程度上实现国际会计协调或区域国际会计协调。

由此可见,在当前以及可以预见的未来,在国际会计协调过程中,世界各国应当重视对会计国家化与会计国际化矛盾的研究,并采取统一性(各国会计准则遵循统一的标准)与选择性权衡的原则,尊重世界各国会计环境、会计标准的差异,对特定的业务在统一的框架下制定出多种可供选择的会计处理方法,使国际会计准则尽可能在世界各国顺利实施,等条件成熟时再采用统一的国际会计准则。笔者将国际会计给世界各国会计实务提供这种灵活操作空间的功能称为国际会计导向功能。□