

货币计量观念的新视角：功能货币

山东经济学院 贾灿 王勇

国际会计准则理事会(IASB)为了建立一套全球适用的高质量的会计准则,对现有的国际会计准则(IAS)进行了修订,修订后的准则项目统称为国际会计准则改进项目。在改进的13项国际会计准则中,IAS21《汇率变动影响》首次启用功能货币的新概念,并对此进行了明确的界定。本文拟对IAS21改进项目所体现的功能货币观念作一探讨。

一、功能货币的内涵

改进前的IAS21将“报告货币”定义为编制财务报表所采用的货币。其概念本身包含了两层含义:①计量货币,即主体计量财务报表项目所采用的货币。这里,“主体”一般指以营利为导向的企业。IAS用“主体”代替“企业”这一术语,只是使表达更为中性,并没有改变原来的涵义。②列报货币,即主体编制财务报表所采用的货币。

功能货币观认为,会计系统中同一货币具有两种功能:计量功能和列报功能,货币的

计量功能和列报功能是可以分离的。也就是说,一项资产的计量货币和列报货币并不一定是同一种货币。

在改进项目中,IASB放弃了长期坚持的单一货币观,首次采用了“功能货币”这一称谓取代原来的“计量货币”,并对功能货币进行了明确的定义。所谓功能货币是指主体经营所处基本经济环境中的货币。

在确定用“功能货币”取代“计量货币”后,“报告货币”就细分为“功能货币”和“列报货币”,与“功能货币”对应的“列报货币”是指“编报财务报表采用的货币”。尽管功能货币和列报货币都是以货币单位确认对象,但含义不同。功能货币是“计量单位”,具有标尺作用,会形成计量的后果,即对净损益产生影响。而列报货币仅是一种“货币单位”。另外,功能货币的概念又修正了会计上传统的外币概念,“外币”指功能货币以外的货币,而不是所在国货币之外的货币。

二、功能货币观念的核心——对外币报表折算方法的重新评价

在改进后的IAS21中,“功能货币”取代了“计量货币”,国内母公司在编制合并报表过程中对外币报表进行折算时,首先要依据子公司所处的经济环境,确定以哪一种货币为功能货币。由于IAS21改进项目允许主体以任何一种或若干种货币编报财务报表,因此只要列报货币与功能货币不同,主体就需要对以功能货币计量的项目进行折算。改进后的IAS21规定:①若母公司的报表按其功能货币列报,且国外经营报表的功

能货币与母公司的功能货币不一致,则国外经营报表需要以现行汇率法折算;②若母公司的报表未按其功能货币列报,且国外经营报表的功能货币与母公司的功能货币不一致,则需按现行汇率法将国外经营报表的功能货币折算为母公司的功能货币,并以折算后的会计报表编制合并会计报表;③若母公司的报表未按其功能货币列报,且国外经营报表的功能货币与母公司的功能货币相同,则国外经营报表需按现行汇率法折算并采用母公司的列报货币。

由此可见,改进后的IAS21只保留了一种外币折算方法——现行汇率法,并应用于国外经营报表的折算程序中。现行汇率法是功能货币观念下外币报表折算主要采用的方法之一,IASB认为它能更好地反映国外经营报表的实质差别,也更好地反映了汇率变动的经济影响。

三、国际会计准则采用功能货币观念对我国的启示

1. 会计计量货币确定方面的启示。关于会计计量和报告货币方面的规定,我国企业会计准则与IAS改进项目的主要区别有:①我国的计量货币是记账本位币,IAS改进项目中则称为功能货币;②我国的列报货币只能是本位币,而IAS改进项目中的列报货币可以是一种货币或是几种货币,并且列报货币可以和主体的功能货币相同,也可不同;③对于如何确定计量货币,我国以是否用本国货币收支为主要标准,即以记账本位币作为计量货币。该标准较粗略,而IAS改进项目不仅强调了交易的计价货币,而且重视决定这些交易定价的基本经济环境。

我国的记账本位币理论是为了满足现阶段货币单位多元化对会计计量的要求而提出的。但是从长期来看,在跨国公司经济业务复杂化的情况下,当记账本位币理论用于以合并为目的的外币报表折算时,其内涵的界定显得不够科学。而明确记账本位币的判定标准是极其重要的内容。因此,我们有必要借鉴国际会计准则的成功经验来进一步改进和完善我国的会计货币理论体系。

2. 外币报表折算方面的启示。记账本位币理论无法解释外币报表折算的性质。对于在折算过程中某一币种为另一币种所代替的现象,记账本位币理论通常会认为是会计的重新确认和计量。很多学者就将外币报表的折算称为会计的“再确认”或“二次计量”。显然,这与功能货币观念下对外币报表折算的认识是截然相反的。

如果依据功能货币观念来解释,外币报表折算只是以一种货币语言对另一种货币语言的重述,决不会将外币报表折算的性质归结为“再确认”,因为确认过程已经结束,折算并不改变已确认的事实。因此,功能货币观念对于外币折算方法的选择提出了令人信服的依据,能满足按功能货币衡量或分析各经济实体财务成果和财务关系的需求。它也为解决长期以来我国外币报表折算方法上存在的争论提供了新的思路,值得我们借鉴。

功能货币观念的提出丰富了外币折算会计理论,它在国际会计准则中的实践也给我们以启迪。随着我国经济的发展,企业规模会越来越大,跨国经营业务也会越来越复杂,我们应借鉴功能货币观念这一先进的会计思想,逐步完善我国外币折算会计理论方法体系。□