

对功能货币和外币报表折算的理性思考

浙江工商大学财务与会计学院 张陶勇



一、功能货币理论

功能货币是美国财务会计准则公告第52号(SFAS52)中“外币折算”所阐述的一种货币理念,即一项资产或负债可以用同一种货币计量和标示,也可以用一种货币计量而用另一种货币标示。由这一理念进一步引申出,会计系统中的货币具有两种功能:计量功能和标示功能。在单一货币环境下,货币的计量功能

和标示功能是合二为一的,而在非单一货币环境下,两者往往相互分离。功能货币特指充当计量尺度的货币,由于不同货币之间的比价关系经常发生变动,功能货币的不同选择就可能

导致计量结果的迥异。尽管SFAS52是为了平息SFAS8所引发的有关外币报表折算方法的争论,但功能货币理论仍在很大程度上改变了人们

人力资源开发的可计量性体现在人力资源开发成本及人力资源开发收益的可计量性上。其次,在知识经济时代,生产的核心要素是知识,经济的发展状况将取决于对人力资源的开发利用程度。

四、人力资源开发费用的计量

对人力资源开发费用的计量目前较为流行的主要有两种观点:一种观点认为,应该按照人力资源开发在其获得、开发、维持过程中的全部实际耗费入账。因为这些支出确实是存在的,按此入账,既客观又方便。这种方法称为成本法。另一种观点认为,应该按照人力资源开发的实际价值入账,而不应该按其全部实际耗费入账。因为企业在获得、开发、维持人力资源开发过程中发生的全部实际耗费往往与人力资源的实际价值不符。这种方法称为价值法。笔者认为,这两种方法各有利弊,在推行人力资源开发会计初期,应采用成本法计量,随着计量手段的提高,可逐步过渡到采用价值法计量。

五、人力资源开发会计的报告

人力资源开发会计的报告所要解决的问题是如何把有关人力资源开发的信息传递给信息使用者。传统财务报告既不反映人力资源开发这一无形资产,也不反映人力成本,从而低估了企业资产总额。同时,把为获得、开发、维持人力资源开发而发生的费用全部计入当期损益,严重背离了收入与费用配比的会计原则,歪曲了企业的财务状况和经营成果,因此有必要对其进行适当调整。

传统的会计货币观念。国际会计准则理事会近期发布了改进后的13项国际会计准则,其中改进后的IAS21几乎完全采纳了SFAS52有关功能货币的规定,将原“报告货币”的概念划分为“功能货币”和“列报货币”,并且取消了对“构成报告企业经营整体组成部分的国外经营”和“国外实体”的区分。该准则将“功能货币”定义为“主体经营所处的基本经济环境的货币”,并且提供了如何确定功能货币的详细指南,将与“功能货币”相对应的“列报货币”则直接定义为“列报财务报表的货币”。由上述规定不难看出,功能货币和列报货币正是货币的计量功能和标示功能的具体体现。

二、功能货币与外币报表折算方法的选择

外币报表折算通常是指会计报告主体将一种货币列报的财务报表按照另一种货币进行重新标示或重新计量的过程。现行汇率法和时态法是外币报表折算的两种基本方法,前者将折算视为重新标示,或者说是列报货币的转换,折算过程本身并不影响各期损益;后者是SFAS8所规定的折算方法,它将

在资产负债表下,人力资源开发可作为无形资产列示。因为人力资产是对人力资源开发投资形成的,其持续期限往往大于一年,是企业的一项无形资产。相应地,在负债与所有者权益项目之间增设“劳动者权益”项目,用以反映企业的人力资源开发及劳动者权益分享。在利润表上,可增设“人力资源开发成本费用”项目,用以反映使用人力资源开发而发生的不应资本化的费用和人力资源的摊销,同时对原“管理费用”项目反映的内容作必要的调整。在现金流量表上,对为获得、开发、维持人力资源开发而发生的现金流出和企业人力资源开发带来的现金流入,在投资活动产生的现金流量下单独列项反映。

当然,与物质资源相比,人力资源开发有其自身的特殊性,仅仅靠财务报表来解释人力资源开发信息,难以满足信息使用者的需要。人力资源开发会计的报告,除了将有关信息在财务报表中列示以外,还应当包括一些附加报告,如人力资源开发投资报告、人力资源开发流动报告、人力资源开发效益报告等,以提供一些不能或不便于用货币精确计量的信息。

总之,知识经济必然会带来人力资源开发会计理论领域的巨大变革。虽然目前人力资源开发会计信息尚未形成一套完整的理论体系和严密而科学的处理方法,但随着科学技术的进步以及经济的发展,人力资源开发会计信息将会逐步对无形资产会计理论予以完善。□

折算视为计量尺度的变换程序,也就是在计量属性不变的前提下改按另一种货币进行重新计量。而保持计量属性不变的最好方式,是按照外币计量所属日期的实际汇率来折算其外币金额,“时态”一词的含义即在于此。

重新标示(现行汇率法)与重新计量(时态法)的主要区别就在于对折算差额处理的不同:前者将折算差额作为权益类调整项目,后者则将其直接计入当期损益。正因为时态法将折算差额计入当期损益从而在折算后的净收益中引入了一项不确定因素并可能会导致公司股价的剧烈波动,所以SFAS8在实施过程中受到实务界的强烈反对。SFAS52提出的所谓“功能货币法”并非一种新的折算方法,而是时态法和现行汇率法的综合应用,即如果折算主体的功能货币是某种外国货币,那么以功能货币表示的财务报表应采用现行汇率法折算;如果折算主体的功能货币是母公司所在国货币,那么外币报表应按时态法折算。

与SFAS52相比,改进后的IAS21淡化了功能货币与折算方法选择之间的关系,着重强调功能货币计量尺度的功能。该准则明确要求:每一个会计主体,都应当采用功能货币计量其财务报表各项目;同时,会计主体可以任何货币列报其财务报表,但只要列报货币与功能货币不同,会计主体本身以功能货币计量的财务状况和经营成果就需要进行折算。改进后的准则不再将“国外经营”区分为“构成主体经营整体组成部分的国外经营”和“国外实体”,前者应采用与母主体相同的功能货币,在编制合并会计报表时不需要再进行折算,相应地只保留了一种针对国外经营的折算方法,即改进前的准则中适用于“国外实体”的现行汇率法。

需要指出的是,国际会计准则并未成为全球通用的会计准则,如果某些国家的法律规定会计主体只能以该国法定货币作为功能货币,而事实上功能货币并非该国法定货币,此时外币报表仍应先按功能货币进行重新计量,即采用时态法折算。可见,IAS21与SFAS52并无实质性差别。

三、外币报表折算方法与合并要求之间的矛盾

外币报表折算主要是为跨国公司编制合并会计报表提供基础,而现行汇率法与合并要求之间存在明显冲突。现行汇率法的理论基础是实体观念,即将折算主体视为一个高度自治的实体,折算的目标是保持外币报表原有的财务成果和财务关系。世界各国目前较为流行的是母公司观,折算主体的经营活动被视为母公司的经营活动在国外的扩展,合并会计报表应以母公司的功能货币来反映整个集团的财务状况和经营成果,这就是母公司观下的所谓“单一会计主体”和“单一计量尺度”的假定。根据“净投资”概念采用现行汇率法的做法与母公司观显然存在矛盾。因为,如果国外子公司高度自治,母公司对子公司的生产经营、融资决策不具有实质性的控制权,那么就不能将母、子公司视为一个单独的经济实体及将国外子公司纳入合并范围内。即使纳入合并范围,在合并会计报表中保持子公司原有的财务成果和财务比率本身也没有太大意义。

1. 矛盾的成因分析。

(1)外因。对于大多数企业而言,会计收益无疑是一项重要的财务指标。收益稳定或者稳中有升往往会给投资者留下

良好的印象。相反,一个收益水平经常剧烈波动的企业,往往经营风险较高,这不仅会降低投资者的信心,还会增加企业的融资成本。希望收益平稳化本无可厚非,但是公司管理当局为了达到这一目的往往不择手段,严重冲击了公司在其他方面的决策,导致了不良的经济后果。

(2)内因。传统会计计量模式难以适应当今会计环境的变化。外币报表折算本质上属于会计计量问题。目前世界各国普遍奉行的是历史成本/名义货币会计模式,这一模式与传统的会计假设密切相关。会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个基本假设不仅界定了会计计量的空间和时间范围,而且内在地规定了会计计量应选择的尺度、单位和属性。公司跨国经营拓展了会计计量的空间,从而需要对有些假设予以重新考虑。

2. 解决矛盾的途径。

既然折算方法与合并要求之间的矛盾从根本上说是由于会计计量空间的拓展使得传统计量模式难以适应外部环境的变化所造成的,那么寻求解决矛盾的途径也只能从会计计量的诸要素入手。国外学术界对此已提出了一些设想。

(1)改变报表使用者的观念货币。有学者认为,SFAS52将报告货币界定为母公司所在国法定货币不尽合理,因为以货币组合作为报告货币将比以单一货币作为报告货币更能真实地反映跨国公司所处的非单一货币环境。报告货币的选择直接受到跨国公司发展战略的影响,对于实行全球中心战略的跨国公司而言,特别提款权(SDR)就是一种较为理想的报告货币。

(2)从计量单位入手。传统计量模式一般以名义货币作为计量单位,但是在浮动汇率制下,名义汇率波动频繁,从汇率的长期走势看,根据一般物价水平调整的实际汇率比名义汇率更为稳定。同时,如果折算主体及非折算主体的个别会计报表都已作了物价水平调整,那么以实际汇率作为折算汇率不仅具有一定的理论依据,而且能够有效地降低折算风险。

(3)变更计量属性。如果以现行成本计量属性取代历史成本计量属性,根据时态原则,所有按现行成本计量的项目都要按现行汇率折算。此时,时态法的折算结果应有可能与现行汇率法的折算结果一致。因为只有把折算主体及非折算主体的个别会计报表都重新表述为各自的现行成本,在此基础上经过折算然后进行报表合并,才能提供与决策相关的信息。

笔者认为,折算方法与合并要求之间的矛盾关键在于报表提供者尚未形成一个统一的计量尺度。对于任何一个会计主体而言,统一的计量尺度是进行会计计量的首要前提,计量单位和计量属性的组合模式只有在计量尺度既定的条件下才有意义。企业集团作为会计主体也应遵循这一原则,虽然企业集团只是一个会计报告主体,合并会计报表是在个别会计报表的基础上加总、抵销、合并而成的,但这只是会计处理上的简化,如果将企业集团作为会计核算主体并为其进行日常的会计核算,则所形成的报表应与合并会计报表完全一致。然而,跨国企业集团面临着复杂的外部环境,尤其是非单一的货币环境使其在计量尺度的选择上出现困难。那么,寻求一种适宜的计量尺度才是解决问题的根本出路。□