

刍论高级财务会计的内涵、外延和内容架构

陆建英

(广西财经学院会计系 南宁 530003)

【摘要】 财务会计学为初级财务会计、中级财务会计和高级财务会计三部分。关于三者内涵与外延的界定,却一直未达成共识。本文认为,突破传统会计假设的会计问题属于高级财务会计的内容,对于特殊行业的会计问题、企业的特殊业务问题以及会计发展产生的新会计问题,只要是在传统会计假设的约束范围之内,仍然属于中级财务会计的范畴。另外,突破传统会计假设,但目前仍处于研究探讨阶段的会计问题,作为会计专题研究,暂时不纳入高级财务会计的范畴。

【关键词】 高级财务会计 内涵 外延 会计假设 内容架构

一、高级财务会计内涵的界定

常勋在其主编的《高级财务会计》教材中指出,高级财务会计是承接《中级财务会计》一书的内容,对一些专门的会计领域、也是比较深奥的会计课题展开讨论。这种观点是从学科体系的完整性、会计业务的特殊性和疑难性的角度界定高级财务会计。阎达五认为,高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸、开拓的一种会计。这种观点下的高级财务会计强调的是会计业务的新颖性和特殊性。不同的观点下高级财务会计的内容则不一样。

本文选取2006年我国《企业会计准则》发布后,国内10家高校出版或者编著的《高级财务会计》教材作为参考,分别为:①东北财经大学出版社,刘永泽主编,2012第三版;②上海财经大学会计系列教材,陈信元主编,2011第二版;③厦门大学出版社,杜兴强主编,2007第二版;④中国财政经济出版社,赵雪媛主编,2010第二版;⑤西南财经大学出版,罗绍德主编,2008;⑥立信会计出版社,高晓林主编,2012;⑦中国人民大学出版社,王铁林主编,2012;⑧经济科学出版社,汤湘希主编,2013第二版;⑨科学出版社,余国杰主编,2013;⑩大连出版社,韩传模主编,2011。

选取的这10个版本教材涉及的内容共有23项:其中有10本涉及外币业务会计、企业合并和合并报表,有9本涉及租赁会计、有8本涉及衍生金融工具会计、有7本涉及企业重组与清算会计、有6本涉及中期财务报告和分部报告、有5本涉及物价变动会计、有4本涉及养老金会计、所得税会计、合伙和分支机构会计、有2本涉及债务重组、借款费用、会计调整、非货币性资产交换。其中,会计调整是指“会计政策、会计估计变更和前期差错更正”。还有1本教材涉及资产减值、资产负债表日后事项、投资性房地产会计、生物资产会计、油气开采会计、保险合同会计、或有事项、关联方关系及交易、股份支付会计、公允价值会计。

每个版本的内容不尽相同,归纳起来可以分为四类:第一类是经济业务复杂、核算难度大的业务,包括债务重组、借款费用、非货币性资产交换、所得税会计、或有事项、会计调整、企业合并及合并报表、租赁会计。第二类是特殊行业的会计,包括生物资产会计、油气开采会计、保险合同会计、租赁会计。第三类特殊业务的会计,包括外币业务会计、非货币性资产交换、或有事项、债务重组、合并报表、企业清算等。第四类是随着经济发展和环境变化而产生的新会计业务,包括衍生金融工具会计、养老金会计。

哪一种观点更能体现高级财务会计的内涵呢?首先,如果以会计业务的疑难性、特殊性作为界定高级财务会计的标准,界限还是很模糊,因为疑难程度、特殊性都是的相对的概念。其次,如果以会计业务的新颖性作为判断标准,执行也存在难度,因为新旧的判断与时间的长短有关。再次,以疑难性、特殊性、新颖性多重标准来定义高级财务会计,会使得划分标准不一致,也容易导致学科分支的重复和遗漏。

笔者认为,疑难性、特殊性、新颖性仅是高级财务会计的部分特征,不能用于定义高级财务会计,对高级财务会计内涵的界定应该究其本质,而一个学科的内在本质就是其理论体系。一般认为中级财务会计即为传统的财务会计,支撑它的会计理论即为传统会计理论。因此,可以把高级财务会计定义为:高级财务会计是指源于经济环境变化而产生的突破传统会计理论体系约束范围的会计问题。

二、高级财务会计学外延的确定

哪些会计业务是突破传统会计理论体系约束的范围呢?中级财务会计和高级财务会计作为财务会计学的两个分支,其会计目标、会计要素、会计原则应当是一致的,区分两者的关键因素是会计核算的前提假设,若会计核算的前提条件发生改变,我们采用的会计核算的程序和方法也要改变。因此,在传统会计假设条件下的会计业务属于中级财务会计的内

容,而突破四项传统会计假设的部分应该归入高级财务会计范畴。以此观点作为基础,我们可以把高级财务会计的外延划分为四类:

突破传统的会计假设	相关的会计问题
1.突破传统会计主体假设	企业合并和合并报表会计、分支机构会计、分部报告、虚拟网络主体会计
2.突破持续经营假设	企业重组会计、破产清算会计
3.突破传统会计分期假设	衍生金融工具会计、破产清算会计
4.突破传统会计计量假设	外币业务会计、物价变动会计、人力资源会计、环境会计

1. 会计主体假设规定了会计核算的空间范围。传统的会计假设主要指一个企业或者组织,但是当前也出现了跨越一个企业或者组织的界限的会计主体。随着网络经济的发展,若干企业为了共同的经济利益目标,通过互联网组成了一个集供应、生产、销售、服务于一体的临时经济主体,一旦任务完成,经济目标实现,这个临时的主体也随之解散。这样虚拟的临时主体,也突破了传统会计主体假设的现实主体的假设,也应该纳入高级财务会计的范畴。

2. 持续经营假设是指企业在未来以现有的规模持续经营下去,不会终止,是相对稳定的。如果企业不能持续经营,那么现有的传统会计核算方法就要改变。所以,当企业出现重组、清算、破产等终止的情况时,就打破了持续经营的前提条件。因此,重组会计、破产清算会计就突破了传统会计理论体系,属于高级财务会计核算的范畴。

3. 会计分期假设是将企业持续的经营期划分为一个个长短相同的会计期间,以便能及时结算企业的盈亏,按期编制财务报告,及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果、现金流量的信息。例如,衍生金融工具,其业务特点是风险大,并且在未来交割,这要求财务报告要提高及时性,为了满足信息使用者的要求,可能需要提供实时报告,这显然与传统的会计分期定期报告不一致,应该属于高级财务会计的内容。

4. 货币计量假设是指企业发生的经济业务以货币作为计量单位,而这个假设隐含着两个前提:一是经济业务必须可以用货币计量;二是假定币值是稳定的。由此带来传统会计的一些局限性,有些难于用货币计量的重要信息不能确认、计量,或者只能通过表外披露解决。人力资源会计、环境会计等面临的是货币计量的困难,显然,该领域应该归入高级财务会计的范畴。而币值稳定也是一个理想状态的假设,如果在一定时期内,货币价值发生较大变动时,传统会计模式提供的会计信息的相关性就会受到极大的影响。因此,在各国面临通货膨胀情况下,研究的物价变动会计模式,应当属于高级财务会计的范畴。

三、高级财务会计的内容架构

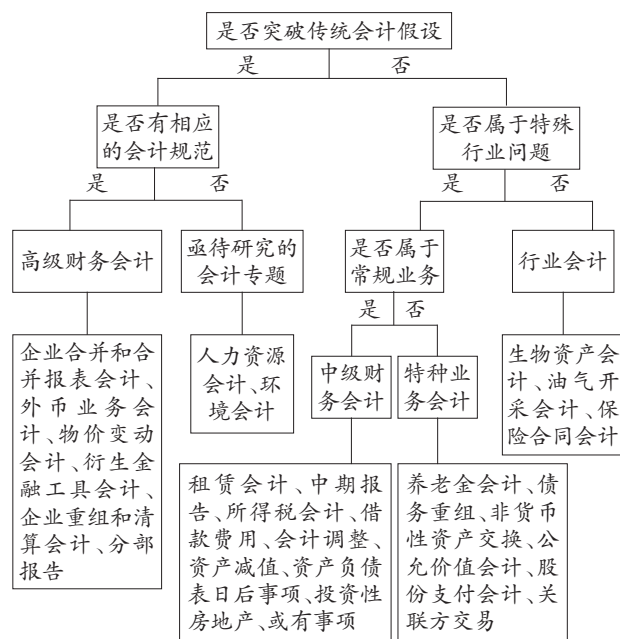
1. 上文选取的样本中,有半数版本的教材没有设置“前言”这一章节,没有对高级财务会计涵义和内容进行正面的

阐述。由此可见,我国学者对于高级财务会计的认识尚未达成统一,其界定还比较模糊。因此,高级财务会计的内容架构中很有必要设置“前言”或者“绪论”这一章节,对高级财务会计的内涵和外延进行界定。

2. 如前所述,在四个传统会计假设约束下的会计问题仍属于中级财务会计的范围,只有超出四个会计假设前提的会计问题才归入高级财务会计内容。

3. 以现行会计准则为约束界限。突破传统会计的会计问题可划分为两大类:一类是该领域已经取得一定的研究成果,在现有会计准则中有相应的规范;另一类是该领域还处于研究阶段,没有形成成熟的会计模式,在现行会计准则中尚未有相应的规定。高级财务会计的内容框架应该以现行的会计准则规范的内容为界限,对于那些突破传统会计理论范围但目前仍处于探讨研究阶段,没有形成相应理论体系的,我们把它作为一个研究专题,不纳入高级财务会计的范畴。

遵循以上几点原则,我们把上文所列的10本教材的23项内容重新进行梳理,归纳出高级财务会计的内容,具体包括:绪论、企业合并和合并报表会计、外币业务会计、物价变动会计、衍生金融工具会计、企业重组和清算会计、分部报告。其他仍然在传统会计假设前提下的会计问题归入中级财务会计的内容。考虑到中级财务会计这门课程的发展需要,我们把特殊行业的会计问题归入行业会计,包括生物资产会计、油气开采会计、保险合同会计;把企业的特殊业务问题归入特种业务会计的范畴,包括养老金会计、债务重组、非货币性资产交换、公允价值会计、股份支付会计。



主要参考文献

1. 刘永泽.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2012
2. 杜兴强.高级财务会计.厦门:厦门大学出版社,2007
3. 赵雪媛.高级财务会计.北京:中国财政经济出版社,2010