对高级会计学研究范畴界定的思考

李朝芳(副教授)

(洛阳理工学院，河南洛阳 471023)

【摘要】高级会计学是一门随经济发展和新业务涌现而对传统财务会计理论进行突破和创新的学科,具有特殊性、新颖性、复杂性和宽广性、前沿性和研究性,以及动态性和开放性等学科特征。文章在分析我国当代高级会计学研究内容差异的基础上,以是否符合高级会计学基本理论基础及学科特征为界定标准,探讨了高级会计学应当包括的研究内容体系。

【关键词】高级会计学；研究范畴；学科特征；内容构成

迈克尔·查特菲尔德(Chatfield Michael)指出:“会计的发展是反应性的,它与经济的发展密切相关”。随着社会经济的飞速发展,新的经济业务不断涌现,财务会计信息内容不断拓展,原有的财务会计理论不断被突破和创新,传统财务会计学科随经济环境变化出现延伸和深化,高级会计学由此逐渐独立成科。在西方,高级会计学萌芽于20世纪30年代通货膨胀会计思想的出现,经历了20世纪50~60年代的发展后,于20世纪80年代进入成熟期(武华清;1999)。我国经济环境的特殊性决定了我国高级会计学产生较晚,截至1996年,仅有不到15所高校会计专业开设“高级财务会计学”这门课程(谢诗芬、戴子礼;1996),且叫法不一,除“高级财务会计学”外,还有“高级会计学”、“企业特种会计”等称谓。随着我国经济改革的不断深入,会计准则不断完善,高级会计学发展较快,目前开设“高级会计学”课程的国内高校成倍增长,由此对“高级会计学”教学内容、教学理念及方法手段的改进和创新不断提出新的要求。

本文首先回顾了我国高级会计学内容构成的研究现状;然后,以15本国内外《高级会计学》教材为基础,比较和分析我国当代“高级会计学”课程内容差异以及其折射的会计学者对于高级会计学研究范畴的认知;随后,在明确高级会计学学科特征的基础上,探讨了高级会计学研究范畴的界定原则,并对我国当前高级会计学研究内容体系进行了初步设定。

一、我国高级会计学内容构成研究现状

综观我国会计学界对高级会计学构成内容的界定研究,以2006年新会计准则体系的颁布和实施为界,可分成两个阶段:

(一)2006年之前的研究

从20世纪90年代到2006年,我国学者对高级会计学的相关理论问题做出了深入而细致的研究,在高级会计学定义、理论基础以及研究内容、范围方面,取得了一定的研究成果。在高级会计学的理论基础和研究内容方面,阎达五和耿建新(1997)认为,客观经济环境的变化造成的会计假设松动,是高级会计学形成的基础;而会计原则的强化和延伸使新会计业务有了固定的处理方式,促使高级会计学单独成科;高级会计学的研究范围应是一些中级财务会计学一般不涉及或者需要深入论述的特殊会计业务。杨有红和江滨(1999)认为,高级财务会计是人们对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果;应以经济事项与四项假设关系为理论基础确定高级财务会计的范围,并将一些虽然未背离四项基本假设,但并不具有普遍性,且业务处理难度也较大的会计事项也包括在内。谢诗芬(2001)认为,高级财务会计学永远建立在不平衡的会计理论框架之上,是对初、中级财务会计学的拾遗补阙、延伸开拓,其研究范围具有开放性。

迟悦(1999)、万晓文(2002)、胡桂兰(2002)在秉承了阎达五和耿建新(1997)以及杨有红和江滨(1999)的理论观点之后,从高级会计学与中级会计学的界定角度出发,对高级会计学的理论基础和研究内容作出了进一步的研究:迟悦(1999)提出,在再次协调了的会计理论框架基础上建立的是高级财务会计,包括放宽了财务会计基本假设的会计业务、扩展了会计要素的含义或放宽其确认和计量原则的会计业务;万晓文(2002)认为,高级财务会计学与中级财务会计学的最本质区别表现在会计事项与会计假设之间的依存关系不同;胡桂兰(2003)认为,要明确高级财务会计研究范围以及所包含的主要内容,可以从四项基本假设的发展和突破出发进行界定。

(二)2006年之后的研究

2006年前后,与经济发展步伐相适应,我国加快了会

计准则制定进程,为培养适应市场需求的高层次会计人才,高级会计学课程设置与改革随之加快步伐。这一时期对高级会计学的研究主要集中在2006年新会计准则体系下高级会计学研究内容、教学模式改革等方面。而对高级会计学研究内容的界定大多考虑了2006年新会计准则体系,认为应将2006年新会计准则体系中的部分特殊业务及相对复杂的业务包含在高级会计学的研究范畴之内。

孙自愿等(2009)和李青(2009)认为,结合会计假设的松动,2006年新会计准则使得高级会计学的具体内容体系发生了巨大的变更,应将新会计准则的一些内容纳入高级财务会计学中。宋夏云(2010)认为,高级财务会计学的研究领域主要包括一般性行业的复杂财务会计业务,以及特殊性行业的财务会计业务。黄当玲(2011)认为,基于新会计准则的内容,应该在高级财务会计中研究的专题包括:中级财务会计未包括的业务,或者财务会计学中比较有难度的问题;特殊业务会计以及特殊行业会计。陆建英(2013)认为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,不应纳入高级财务会计的范畴。李旭萍(2012)认为,高级财务会计学应当包括特殊业务会计、特殊行业会计、特殊报告会计和特殊环境会计四大类。

(三)研究局限

虽然我国会计学者自20世纪90年代以来,对高级会计学的内涵、外延、理论基础、研究内容等理论问题做出了广泛而细致的研究,并对高级会计学的定义与理论基础形成了较为一致的结论。然而,迄今为止,高级会计学研究内容以专题形式呈现,前后内容之间不存在明晰的逻辑关系,尤其是2006年新会计准则的颁布和实施,对于高级会计学研究内容的统一界定带来了较大的冲击。苏喜兰(2011)认为,虽然2006 年发布的企业会计准则体系使高级财务会计学的许多内容有了准则依据,但是高级财务会计学的教学内容比较松散,基本上是专题形式,不能形成一个体系,其前后内容没有更多的逻辑关系,所以各高校的教学内容相差甚大。从上述各学者的研究结论来看,对于高级会计学统一、完整的研究内容认定尚未达成一致成果。

二、当前我国高级会计学研究范畴差异

2006年新会计准则颁布以来,我国会计学者在高级会计学应包含的研究内容方面,众说纷纭,并未形成一致意见,而依据各指导思想编制的高级会计学教材,体现了这种研究范畴认知上的差异。本文以2006年新会计准则体系实施以来出版的被各高校广泛采用的15本《高级会计学》教材为样本,比较和分析当前高级会计学内容构成上的差异,以深入探析隐藏在这种差异背后的不同会计学者对于高级会计学研究范畴界定认知的差异。

(一)样本教材揭示的高级会计学特征的初步信息

初步比较表1所示的15本样本教材信息,发现两个特点:

表1　15本样本教材信息表

	国外教材											
	Advanced Accounting				Advanced Accounting				Advanced Financial Accounting			
版次	第11版				第10版				第7版			
作者	Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth Smith				Joe B. Hoyle, Thomas F. Schaefer, Timothy S. Doupnik				Richard E.Baker			
出版时间	2011年				2012年				2007年			
出版社	Prentice Hall				McGraw-Hill				McGraw-Hill			
	国内教材											
	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级会计学	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计	高级财务会计
版次	第2版	第3版	第2版		第3版	第4版	第2版	第6版	第2版	第2版	第2版	第2版
作者	陈信元 钱逢胜 朱红军	梁莱歆	杨金观	周华	常勋	刘永泽 傅荣	王竹泉 王兹 高芳	耿建新 戴德明	杜兴强	汤湘希	张劲松 邱玉兴	韩传模
出版时间	2011年	2011年	2012年	2013年	2009年	2014年	2014年	2014年	2007年	2013年	2014年	2010年
出版社	上海财经大学出版社	清华大学出版社	经济科学出版社	中国人民大学出版社	辽宁人民出版社	东北财经大学出版社	东北财经大学出版社	中国人民大学出版社	厦门大学出版社	经济科学出版社	科学出版社	经济科学出版社

其一,我国对《高级会计学》教材命名趋于一致,12本国内教材中,除了人大版的一本教材外,其余11本均命名为《高级财务会计》,体现了我国会计学者对于高级会计学内涵认识的统一,即高级会计学隶属于财务会计范畴。

其二,通过对15本国内外教材的初步比较发现,这些教材均不是一版而终。高级会计学的研究范围具有开放性,其具体研究内容随新会计业务的不断出现而不断发展(谢诗芬,2001)。各教材编著者的指导思想随经济环境变化而不断深入变化,并及时体现在对教材进行的修订中,衍生出第2、3甚至第11版,反映出高级会计学研究内容的与时俱进。

(二)样本教材构成内容比较

15本样本教材的构成内容如表2所示。

表 2　　15本样本教材构成内容比较表

	国外教材			国内教材													总频次
	1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	频次	
高级会计学基本理论											√		√		√	3	3
公允价值会计													√			1	1
股权投资	√	√	√	√												1	4
企业合并	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	12	15
合并财务报表	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	12	15
外币交易及外币报表折算	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	12	15
金融工具					√							√			√	3	3
衍生金融工具	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√		√	11	14
物价变动会计					√	√		√		√	√	√			√	7	7
分部报告	√	√	√	√	√	√	√		√	√	√	√			√	9	12
中期报告	√	√	√	√	√	√	√		√	√	√				√	8	11
发行股票公司的信息披露				√		√									√	3	3
公司清算与重组	√	√	√	√	√	√			√	√	√	√	√			8	11
会计政策变更、会计估计变更													√			1	1
合伙企业会计	√	√	√	√	√					√				√	√	5	8
分支机构会计				√	√					√	√			√	√	6	6
租赁会计				√	√	√	√	√	√		√	√		√	√	10	10
债务重组				√			√				√					3	3
企业年金基金(养老金)				√								√				2	2
所得税会计						√	√	√			√	√	√	√		7	7
资产减值							√						√			2	2
非货币性资产交换							√				√			√		3	3
或有事项														√		1	1
政府补助							√				√					2	2
股份支付							√		√					√		3	3
每股收益							√				√					2	2
关联方披露											√					1	1
政府与非营利组织会计	√	√	√					√								1	4
遗产和信托会计	√	√														0	2
特殊行业会计									√		√					2	2

从表2可见,当前国内外《高级会计学》教材内容基本呈专题形式,但其包含的具体内容尚存在极大差异,主要体现在以下五个方面:

1. 从高级会计学面对的是财务会计复杂难解的问题这个角度看。当前公认的财务会计四大难题中,企业合并及合并财务报表、外币交易这两大难题被所有样本教材囊括其中;除了1本教材未涉及衍生金融工具的内容,其余14本教材均或多或少地涉及了该项难题;值得一提的是物价变动会计这个难题,国外3本教材均不包括此项内容,而国内12本教材中则有7本教材涉及此项内容。

2. 从反映我国2006年新会计准则体系内容来看。我国12本教材中除包含2006年新会计准则体系中企业合并与合并财务报表、外币交易以及衍生金融工具相关会计准则内容外,对相关特殊业务和特殊行业准则内容涉及各有侧重,按其涉及次数由高到低进行排列,分别为:企业合并与合并财务报表(12次);外币交易(12次);衍生金融工具(11次);租赁会计(10次);分部报告(9次);中期报告(8次);所得税会计(7次);非货币性资产交换、债务重组、股份支付、金融工具(各3次);企业年金基金、资产减值、政府补助、每股收益以及特殊行业会计(包括生物资产等)(各2次)。

3. 从违背四项会计假设的业务内容来看。15本国内外教材各有选择地包含了以下违背四项会计假设的经济业务内容:

(1)跨越单一会计主体的业务,如企业合并与合并财务报表(15次)、分支机构会计(6次)、分部报告(12次)、外币报表折算(15次)、政府与非营利组织中的基金会计(4次);

(2)突破持续经营假设和币值不变假设等前提条件的特殊时期业务:公司清算与重组(11次)、物价变动业务(7次)、外币交易(15次);

(3)突破传统会计分期的业务:衍生金融工具(11次)、所得税会计(7次)、中期报告(11次)。

4. 从特殊业务和特殊行业的角度来看。15本国内外教材各有选择地包括了以下虽然没有突破四项会计假设、但与其他业务相比具有特殊性的经济业务内容:

(1)与特种经营方式企业紧密相关的特有会计业务,如合伙企业会计(8次)、发行股票公司的信息披露业务(3次);

(2)没有突破四项基本假设的特殊会计业务,如租赁会计(10次)、债务重组(3次)、养老金会计(2次)等;

(3)特殊行业会计(2次);

(4)遗产与信托会计(2次)。

5. 从国内外教材反映内容的差别角度来看。如表2所示,3本国外教材反映的对高级会计学内容的界定还是较为一致的:企业合并及合并财务报表编制均占据了教材近一半的篇幅;股权投资作为合并财务报表的先行教学内容独立成章;外币交易、衍生金融工具、中期报告和分

部报告、公司重组与清算、政府与非营利组织会计构成了高级会计学的剩余内容;还有2本教材涉及了遗产与信托会计的内容。而作为西方高级会计学萌芽的物价变动会计,均未被3本教材作为构成内容,这和当前西方经济发展中通货膨胀因素几近消失不无关联。

相对而言,12本国内教材反映的高级会计学内容界定则复杂难辨。高级会计学不仅包括违背会计假设前提的经济事项如企业合并和合并财务报表等,而且各教材还各有侧重地包含了2006年新会计准则中的特殊行业会计如生物资产会计、油气开采会计等,复杂业务会计如租赁会计、债务重组会计、养老金会计等,有的教材还包括了政府和非营利组织会计。2006年新会计准则体系的出台,虽然使得一些复杂的经济业务有了处理的依据,但亦使高级会计学教材内容在以2006年准则为依据的基础上,出现了内容构成悬殊的选择性差异。

(三)国内外教材研究内容存在差别的原因探析

3本国外教材构成内容的一致性反映出对高级会计学特征的一定认识:第一,具有相对一致的理论基础,均为违反会计主体、持续经营、会计分期和货币计量这些会计假设的事项;第二,这些会计事项非常复杂,每种事项的处理都出现了多种理论观点,如合并财务报表的母公司理论、实体理论和所有权理论,外币交易的单一交易观和两项交易观等;第三,对于这些事项的会计处理一直存在争议,相关准则一直不断修订,具有研究性特征;第四,研究内容紧扣最新经济动态,具有前瞻性。然而,上述特征无法解释为何3本国外教材均不约而同地将合伙企业会计包含在高级会计学的范畴中。

而我国12本教材构成内容的差异则反映出我国会计理论界一直以来对高级会计学研究内容的探讨没有达成一致结果的现象:虽然早在20世纪90年代,阎达五等会计学者就对高级会计学的定义、理论基础做出精彩论述,并影响了其后会计学者研究的指导思想,然而从表2来看,只有3本教材包括绪论这一章节,详细阐述了高级会计学的学科性质、定义、理论基础等内容。此外,学术界一致认同的高级会计学理论基础的研究成果,并未能贯穿到其后构成内容的界定中去。当前我国高级会计学教材所反映的研究内容界定的复杂难辨,在一定程度上折射出我国高级会计学统一完整的基础理论体系引导的缺失。尤其是2006年新会计准则的颁布,使得诸多学者将大量会计准则中规范的复杂业务和特殊行业事项归于高级会计学范畴,虽然在一定程度上解决了新会计准则的推行问题,但亦成为我国高级会计学授课内容具有较大差异的原因之一。

值得一提的是,国外2本教材均涉及遗产与信托会计,而我国没有1本教材提及该项内容,这或许是由于该项业务在我国经济发展中的缺乏造成的差异。

三、高级会计学研究范畴的界定原则

要明确界定高级会计学应该包含的研究内容,首先应当明确高级会计学产生的理论基础以及其学科特征,在此基础上方能形成对于高级会计学研究内容的明晰界定。因此,笔者认为,高级会计学研究内容的界定,应当以以下两点作为判定原则:

1. *具有一致的理论基础*。虽然高级会计学的构成内容从表面上看比较散乱且庞杂,各研究内容以专题形式呈现,但既然已经独立成科,其构成内容背后必然有一根理论基础的主线作牵引,这根主线在我国经过多年的研究,已基本形成一致的专业论断,即:会计假设的松动是高级会计学产生的理论前提。高级会计学研究内容体系的构建,应当建立在会计假设、会计原则理论延伸、突破和强化的基础之上。

2. *满足学科特征*。高级会计学是一门与时俱进的学科,其研究内容在不同的历史时期应与当时的经济环境和研究现状相适应。是否将一项新出现的研究内容纳入高级会计学的研究范畴?是否让一项已取得一致研究成果的研究内容退出高级会计学的研究范畴?这些问题应当以高级会计学的学科特征为标准进行具体判定。从其理论根源上看,高级会计学至少应同时具备以下几个方面的学科特征:

(1)特殊性。在我国,高级会计学在产生和发展中其研究范围的界定大多伴随着“特殊”与“一般”的区别标志。阎达五和耿建新(1997)认为高级会计学核算和监督的内容“主要是一些特殊经济业务和特殊经营方式企业的特殊会计事项”;杨有红和江滨(1998)认为高级会计学是“对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法研究的结果”;刘永泽和傅荣在其主编的《高级财务会计》一书中将其内容定位为“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务;而20世纪90年代中南财经大学的课程名称直接为“企业特种会计”。窃以为,虽然“特殊”与“一般”的区分不能完全表述高级会计学的特征,但其折射出高级会计学研究内容范畴的一些显著特征。

(2)新颖性。经济环境的发展变化使得许多新的会计业务应运而生,如企业并购浪潮带来的企业合并及合并财务报表编制问题、企业破产与清算会计问题;金融国际化带来的衍生金融工具会计处理问题;通货膨胀加剧带来的物价变动会计等。一般而言,这些新的会计业务突破了现有财务会计理论框架范围,而以四项会计假设为限定范围的传统会计处理程序与方法不能有效处理这些新业务,需要发展新的理论和方法予以解决。

(3)宽广性和复杂性。高级会计学处理的会计事项超越了四项会计假设所设定的前提条件,其涉及范围更加宽广,内容更加广阔,能够核算和反映基于不断变化的会计环境所产生的更多新的经济活动和会计事项,具有广

泛的适用性。其研究的问题是财务会计领域中的高难问题,不能被现有财务会计理论框架所规范,不仅需要探讨会计核算方法问题,还需要涉及理论方面的深入研究,充分展现了财务会计学科的复杂性。

(4)前沿性和研究性。高级会计学研究的是财务会计学科领域的新、特、难问题,不仅其不能被包含四项基本假设的传统财务会计理论框架体系所引导,会计处理方法无先例可循,而且在发展各个研究专题的基础理论方面,还涉及了不同理论观点的争议,具有开拓和探索意义,表现出研究问题的前沿性和研究性学科特征。

(5)动态性和开放性。高级会计学是一门开放的学科,其研究内容构成随社会经济发展而不断变化,具有动态性特征。谢诗芬(2001)指出,开放性,尤其是纳新方面的开放性,是高级财务会计学研究内容区别于其他会计内容的一个显著特征。由于高级会计学并非基于暂时平衡或协调的会计理论框架之上,而是永远基于不平衡或不协调的会计理论框架之上,其研究内容并非一成不变,应当随社会经济发展不断吐故纳新,更新研究内容。如表2所示,当前国外3本《高级会计学》教材中普遍没有包含所得税会计、租赁会计等内容,在一定程度上反映出西方会计学对所得税会计等研究内容已形成成熟稳定的认定。

四、当前我国高级会计学研究范畴的设定

若以上文探讨的高级会计学研究范畴的界定原则对当前我国高级会计学的构成内容进行界定,可以发现,其实我国高级会计学构成内容的差异,不外乎是因为对高级会计学学科性质界定不清而引起的选择问题。2006年新会计准则的颁布,使得部分高级会计学的研究内容有了准则依据,然而这并不是将2006年新会计准则中的复杂业务处理纳入高级会计学范畴的理由。若将如表2所示的我国12本教材中反映的高级会计学研究内容按2个界定原则进行界定,其研究内容可重新划分如下:

1. 应该包括在高级会计学范畴的研究内容。①高级会计学的基本理论问题。主要包括高级会计学定义、理论基础、学科特征等。②跨越单一会计主体的会计问题。包括企业合并及合并财务报表、分部报告、分支机构会计。③突破持续经营和会计分期这两个时间限定的会计问题。主要包括公司清算与重组、中期报告、衍生金融工具。④突破货币计量及币值稳定假设的会计问题。包括物价变动会计和外币交易会计。随着可持续经济的发展,或者可以将环境会计、社会责任会计、人力资源会计等内容逐渐包含在内。

2. 不应包括在高级会计学范畴的研究内容。对于我国2006年新会计准则体系中的租赁、债务重组、非货币性资产交换、减值准备等企业特殊经济业务,虽然其会计处理与企业常规业务相比较为复杂,但是,由于一方面其并没有突破会计四项基本假设这个理论前提;另一方面其已形成较为一致的研究成果,不具有前沿性的研究性特征,不应将其包含在高级会计学的范畴之内。

基于同样的道理,生物资产、油气开采等特殊行业业务,虽然性属特殊,然而其会计处理并不复杂,已成定论,并体现在2006年相关会计准则中,且并没有违背四项会计假设,将其放入高级会计学范畴并不恰当。

虽然政府与非营利组织的基金会计也属于跨越单一会计主体的范畴,而且3本国外教材均将其包括在高级会计学范畴之内,但是考虑到其并不具有新颖性、复杂性、前沿性这些特征,其会计处理在我国也有《事业单位会计准则》进行规范,因此不应将其包含在当前高级会计学的范畴之内。

至于所得税会计,虽然其突破了时间限定的假设范畴,然而所得税会计的研究时间已久,且其基于资产负债表债务法的会计处理在国内外已形成一致规范,从吐故纳新的角度考虑,可将其退出高级会计学研究范畴,实际上,如表2所示,3本国外教材已经反映出这一意向。

当然,从课程建设的角度考虑,若将这些专题直接放入"中级财务会计"课程范畴,又会使得中级财务会计内容过于宽泛,故而可在"中级财务会计"课程与"高级会计学"课程之间设置"财务会计专题"或"会计准则解读"等课程,以合理界定财务会计各门课程的内容范畴。

主要参考文献

迟悦.中级财务会计与高级财务会计的界定[J].财会月刊,1999(10).

胡桂兰.高级财务会计的界定[J].社会科学家,2003(7).

黄当玲.基于新会计准则的高级财务会计教学改革探讨[J].西安邮电学院学报,2011(16).

李青.基于新会计准则体系下高级财务会计教学实践的探讨[J].云南财经大学学报,2009(24).

陆建英.刍论高级财务会计学的内涵、外延和内容架构[J].财会月刊,2013(23).

宋夏云.高级财务会计学理论基础与研究内容思考[J].财会通讯(综合),2010(31).

苏喜兰.高级财务会计教学内容与方法改革探索[J].财会月刊,2011(6).

武华清.高级财务会计产生与发展的回顾[J].南京经济学院学报,1999(5).

许义生.关于高级财务会计学教学内容与教学方法的探讨[J].财务与金融,2012(3).

阎达五,耿建新.高级会计学若干理论问题探讨[J].会计研究,1997(7).

杨政,殷俊明,宋雅琴.会计人才能力需求与本科会计教育改革:利益相关者的调查分析[J].会计研究,2012(1).