

高级财务会计教材比较研究

陈艳秋 赵泽松(教授)

(成都理工大学商学院 成都 610051)

【摘要】 本文从总体结构、主要内容这两个方面着手对在国内具有一定影响的10本高级财务会计教材进行了比较,同时提出了高级财务会计教材编写需要注意的问题。

【关键词】 高级财务会计教材 总体结构 企业合并会计

本文对2006年企业会计准则颁布以后编写或修订出版的,在国内具有一定影响的10本高级财务会计教材(其中:国内教材7本,国外教材3本)进行比较。对于这些样本,我们主要采用比较分析法,找出差异并对差异形成的原因进行分析,然后根据会计理论的发展与会计国际化的进程,寻求影响我国高级财务会计课程设置的主要因素。同时,我们提出了我国高级财务会计教材编写需要注意的问题。

一、高级财务会计教材比较

1. 总体结构。我们根据各教材目录中所列示的章进行比较得到表1。从表1中可以看出:

(1)只有1本教材设置了绪论一章,介绍高级财务会计课程的性质、地位、理论基础及内容。

(2)所有教材都包括企业合并会计、合并财务报表、外币报表折算、清算与重组会计这几章,出现频率较高的章还有外币交易会计、分部报告与中期报告、金融工具会计、物价变动会计、分支机构会计、合伙企业会计、租赁会计等。这说明国内外对高级财务会计的共性内容有较为一致的认识。

(3)国外教材所包含的内容较国内教材集中,除了对会计职业道德、分支机构会计、金融工具会计等章有不同取舍,3本国外教材无一例外都包含企业合并会计、合并财务报表、合伙企业会计、清算与重组会计、上市公司信息披露、遗产与信托以及政府及非营利组织会计等章;而国内教材包含的内容一般较多、较杂,包括保险合同、非货币性资产交换、资产减值、投资性房地产、人力资源会计等章。这表明国外教材编写者对高级财务会计课程的认识较为一致,而国内教材编写者对于什么是高级财务会计、高级财务会计的性质及其组成内容还没有形成统一观点。

(4)国外教材都包含遗产与信托、政府及非营利组织会计这两章内容,而这两章内容是所有国内教材所没有的,这说明国外教材不仅针对一般工商企业,而且也针对政府及非营利组织;国内教材一般延续基础会计学、中级财务会计学的内容体系,以一般工商企业业务为主,另设政府及非营利组织会计课程来介绍相关内容,这从另一个角度说明国内高校在专业课程设置上更加细致。

表1 高级财务会计教材结构比较

内 容	国内教材							国外教材			合 计
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
绪论						√					1
会计职业道德									√		1
权益理论							√				1
企业合并会计	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	10
合并财务报表	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	10
外币交易会计	√	√	√	√	√		√	√	√	√	9
外币报表折算	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	10
金融工具会计	√		√	√	√	√	√			√	7
分部报告与中期报告	√	√		√	√	√		√	√	√	8
租赁会计	√		√	√	√	√	√				6
养老金会计	√				√						2
清算与重组会计	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	10
物价变动会计	√		√	√	√	√	√				6
分支机构会计	√	√		√		√		√	√		6
合伙企业会计	√	√		√				√	√	√	6
所得税会计				√	√	√	√				4
人力资源会计				√							1
资产减值							√				1
生物资产			√				√				2
矿产资源			√				√				2
投资性房地产			√								1
保险合同			√								1
非货币性资产交换						√					1
上市公司信息披露						√		√	√	√	4
遗产与信托								√	√	√	3
政府及非营利组织会计								√	√	√	3

注:表中横向序号1~10与参考文献序号一一对应。

2. 主要内容。我们对高级财务会计教材的总体结构进行比较后发现,虽然某些内容是教材的共性内容,但是其在教材中所占的比重以及详略、难易程度差异很大。因此,我们选择

了国内外教材都作为重点的企业合并会计与合并财务报表这两部分内容进行比较,以明确我国高级财务会计教材的重点内容。

表 2 教材主要内容——企业合并会计与合并财务报表所占教材篇幅的比例

项 目	国内教材							国外教材		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
该内容所占的章数	11	7	3	3	5	5	1	11	6	14
教材总章数	21	13	12	15	16	18	13	21	19	31
所占比例(%)	52.38	53.85	25	20	31.25	27.78	7.69	52.38	31.58	45.16

通过表 2 可以看出,有的教材用超过一半的篇幅来阐述企业合并会计与合并财务报表的内容,而有的教材只用很少的篇幅来阐述企业合并会计与合并财务报表的内容。

为了作进一步比较,我们将企业合并的相关业务分为基本业务与特殊业务两个部分。企业会计准则对基本业务有较为明确的规定,而对特殊业务基本没有规定或规定得相对简略。

表 3 教材主要内容——企业合并会计与合并财务报表的比较

序号	内 容	国内教材							国外教材			合 计
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1	企业合并的会计处理方法	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	10
2	购买日合并财务报表的编制	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	10
3	购买日后合并财务报表的编制	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	10
4	集团内部交易抵销	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓	9
5	合并现金流量表	✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓		7
6	期中合并	✓	✓						✓	✓		4
7	股权变动	✓	✓					✓	✓	✓	✓	6
8	复杂控股	✓	✓					✓	✓	✓	✓	6
9	合并理论					✓			✓			2
10	下推会计		✓		✓	✓			✓			4

在表 3 中,基本业务包括序号 1~5 对应的内容,特殊业务包括序号 6~10 对应的内容。从表 3 可以看出,对于基本业务,所有教材都专门阐述了企业合并的会计处理方法、购买日合并财务报表的编制、购买日后合并财务报表的编制这些内容。而对于特殊业务,各教材则呈现出较大差异。企业合并相关会计问题所占篇幅较大的教材一般都进一步对特殊业务(如期中合并、股权变动、复杂控股等)作了比较详细的介绍,企业合并相关会计问题所占篇幅较小的教材一般都没有涉及特殊业务或只进行简要介绍。从内容的难易程度上看,特殊业务一般比基本业务更复杂、难度更大,这决定了高级财务会计课程的深度。而在实际经济活动中,上述特殊业务其实并不特殊。例如,很多企业合并都不一定是期初合并或期末合并,而是期中合并;随着企业集团规模的扩大,企业集团内部复杂控股的现象也越来越普遍,企业会计准则对这些问题的规定都比较简单或没有规定。而高级财务会计教材是否要包含这些内容,这是值得我们深思的问题。

二、高级财务会计教材编写需要注意的问题

第一,我们应从财务会计学的基本理论入手,探讨高级财务会

计在财务会计学中的地位,进而明确高级财务会计的性质与理论基础,以及高级财务会计与中级财务会计的界限,即明确哪些内容属于中级财务会计的范畴,哪些内容属于高级财务会计的范畴。

第二,在教材中设置绪论或概论一章,对高级财务会计的概念、理论基础、内容等进行简单描述,对中级财务会计与高级财务会计的关系进行介绍,可以使学生对高级财务会计课程有一个总体认识,避免学生在学习过程中产生茫然与突兀的感觉。

第三,对于传统的属于高级财务会计的内容,如企业合并会计、合并财务报表、外币报表折算等内容,仍需要进一步明确其繁简、难易程度。例如,企业合并相关会计问题是只包括基本业务,还是既包括基本业务又包括特殊业务?如果包括特殊业务,其详略、难易程度应当如何把握?

第四,对于一些前沿的、理论上还不够成熟的内容(如人力资源会计、社会责任会计等),是作为高级财务会计的特殊内容介绍,还是在其他课程如会计理论课程中介绍?

第五,教材编写是否严格遵循企业会计准则的规定,是否介绍不同于企业会计准则的做法。有的教材基本上与中级财务会计教材一脉相承,以国内会计准则为主,采用“准则+讲解”的模式;有的教材既介绍国内会计准则,又介绍国外会计准则,国内会计准则没有规定的,就介绍国外的做法;有的教材除了介绍会计准则的规定,还介绍相关理论背景、会计实务演变,力求达到开阔视野、增长知识的目的。

主要参考文献

1. 储一昀. 高级财务会计. 上海: 复旦大学出版社, 2006
2. 余恕莲, 赵旸. 高级财务会计. 北京: 中信出版社, 2006
3. 刘永泽, 傅荣. 高级财务会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2007
4. 梁莱歆. 高级财务会计. 北京: 清华大学出版社, 2007
5. 杜兴强. 高级财务会计. 厦门: 厦门大学出版社, 2007
6. 阎达五等. 高级会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 2007
7. 袁宗舜. 高级财务会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2007
8. 弗洛伊德·A. 比姆斯等著. 储一昀译. 高级会计学. 上海: 上海财经大学出版社, 2002
9. E. 约翰·拉森著. 戴德明译. 现代高级会计. 北京: 经济科学出版社, 2006
10. 阿诺德·J. 帕勒著. 杨有红译. 高级会计学. 北京: 中国人民大学出版社, 2006