

财务会计理论 方法准则 探讨

CAIWU KUAIJI LILUN FANGFA ZHUNZE TANTAO

葛家澍 著



中国财政经济出版社

财 务 会 计
理 论、方 法、准 则 探 讨

葛家澍 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计理论、方法、准则探讨/葛家澍著. —北京: 中国财政经济出版社, 2002.9

ISBN 7 - 5005 - 6034 - 6

I. 财… II. 葛… III. 财务会计 - 文集 IV. F234.4 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 063592 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 16.125 印张 383 000 字

2002 年 10 月第 1 版 2002 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 000 定价: 28.00 元

ISBN 7 - 5005 - 6034 - 6/F·5283

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



葛家澍教授近照

自序

本文集题为《财务会计理论、方法、准则探讨》，是继《关于会计基本理论与方法问题》（经济科学出版社，1988）和《会计基本理论与会计准则问题研究》（中国财政经济出版社，2000）之后的第三部会计论文集。本论文集除收入1994年的“复式簿记和巴其阿勒的簿记理论”一文（在2000年论文集中被漏列）外，其余的文章，均为1999年12月至2002年2月两年多时间内所写，共27篇。其中8篇，是与我的学生们合著的。

改革开放以来，我一直以会计基本理论与方法和财务会计为研究方向。本书收列的文章，除仍以财务会计的基本概念和会计准则为重点外，比较注意探讨一些会计界共同关心的问题，如防止会计信息失实，吸取安然事件的教训并试图尽可能结合会计信息质量特征进行

探讨。本书所列的文章都不属于实证研究。至于是否遵循了严格的规范方法，我也不敢肯定。方法论当然是重要的，但毕竟只是研究问题的手段。会计研究的目的，归根到底，除应能解释和预测会计现象外，还必须适应人们不断改进会计及其报告的需要，推动经济和社会的发展。本着这一观点，出版这本文集，哪怕其中只有一篇文章或一两个见解，能对我国会计改革和会计研究起一定的参考作用，也就算是对会计工作和会计科学作出了一点微薄的贡献，而没有完全浪费纸墨！

衷心希望会计界的同行和读者批评指正。

葛家澍

2002年6月

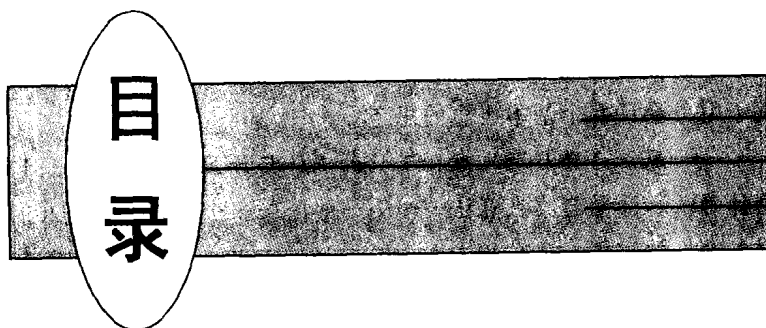
后记

本文集的出版，首先应感谢中国财政经济出版社会计分社及其领导郭兆旭同志。学术性的论文集不同于教材，它不是能够赚钱的书籍。在我向郭兆旭同志提出想出版这部文集时，得到了他的慨然允诺。这表明：中国财政经济出版社出书，不仅考虑经济效益，而且注重社会效益，并对学术界予以大力支持。这是难能可贵的！

在出版本书时，我还要感谢与我合作写论文的黄世忠、刘峰、杜兴强和陈守德等博士，杜兴强博士还对清样的整理，章永奎博士对全文复印，均作了大量工作，在此，一并表示感谢。

葛家澍

2002年6月



目录

复式簿记和巴其阿勒的簿记理论 ——为纪念巴其阿勒的“簿记论” 出版 500 周年而作……………	(1)
什么是会计理论 ——规范会计理论的一种观点……	(9)
反映经济真实是会计的基本职能 ——学习《会计法》的一点体会 ……………	(25)
安然事件的反思 ——对安然公司会计审计问题的 剖析……………	(39)
论会计基本假设……………	(61)
关于财务会计基本假设的重新思考……	(72)
我国财务会计报告的概念框架……………	(87)
会计信息系统的设计和运行……………	(126)
中国会计学会成立以来的我国会计理论	

研究·····	(138)
回眸：20 世纪西方会计理论的发展与演变·····	(167)
关于财务会计几个基本概念的思考	
——兼论商誉与衍生金融工具的确认与计量·····	(181)
会计确认、计量与收入确认·····	(209)
财务会计的过去、现在和未来·····	(231)
会计作假是社会主义市场经济的公害	
——美国证交会对上市公司玩弄数字的关注及其 对我们的启示·····	(238)
关于高质量会计准则和企业财务业绩报告改进的新动向 ·····	(249)
关于高质量会计准则的重新思考·····	(266)
关于我国会计制度和会计准则的制定问题·····	(283)
论财务业绩报告的改进·····	(295)
人力资源会计及人力资源信息披露的彩色模式·····	(333)
21 世纪财务报告展望	
——迎接竞争、技术和全球化三股力量汇合的挑战 ·····	(353)
财务报告质量评估的探讨·····	(368)
公司治理与对外报告·····	(389)
关于会计计量的新属性	
——公允价值·····	(400)
我国参加 WTO 与审计业务和企业会计标准的改革·····	(409)
国际会计的一个新动向	
——近几年美国 SEC、FASB 和 IASC 在提高会计 准则质量方面的努力·····	(434)
国际会计准则委员会核心准则的未来	

——美国 SEC 和 FASB 的反应	(444)
国际会计走向高质量	
——IASB 的机构重组与核心准则	(460)
附录 葛家澍会计学术思想述评	邱宜干(476)
后 记	(505)

复式簿记和巴其阿勒的簿记理论

——为纪念巴其阿勒的“簿记论”
出版 500 周年而作

公元 1494 年，被公认为“现代会计之父”的卢卡·巴其阿勒发表了他的名著《算术、几何、比与比例概要》（“概要”）一书。在“概要”的第三篇“计算和记录详论”（“簿记论”）中，作者系统介绍并总结了当时流行于威尼斯的复式簿记，并把它上升为记账原理、基本程序和若干记账的基本规则。由于第一部会计著作随后在欧洲及其他地区被广泛地传播、应用和发展，产生了深远的影响，从此，开创了会计发展具有真正里程碑性质的一个新时代：一门新的应用科学——会计学问世了；一种对人们经济生活至关重要的职业——反映和控制经济活动的会计工作和用来对这项工作及其提供的信息进行验证的注册会计师业务也茁壮成

长，迅速发展，越来越显示了会计在现代大生产和市场经济中的重要作用。

今年，是巴其阿勒的《簿记论》发表500周年。面对着会计理论和实务既在全世界范围内处于蓬勃发展又在我国得到空前重视的可喜形势，会计工作者承担着继往开来的历史重任。为了推动会计科学和会计事业更大进步，重温作为现代会计重要支柱的复式簿记的重要意义，特别是，再一次认识巴其阿勒的簿记著作对后来的簿记与会计的发展所产生的巨大而深远的影响，我认为十分必要的！

尽管会计的起源很早，但现代意义上的会计却应从人们用复式簿记来记录经济活动时算起。复式簿记是文艺复兴时代的产物，是一个巧妙的科学核算系统。自从它被推广应用以后，备受各界著名人士的交口赞誉。德国诗人、文学家、哲学家歌德（Goethe）形容复式簿记是“人类智慧的绝妙创造之一，每一个精明的商人从事经营活动都必须利用它”^①。数学家凯利（Cayley）认为，复式簿记原理“像欧几里德的比率理论一样，是绝对完善的”^②。经济学家松巴特（Sombart）说：“创造复式簿记的精神，也就是创造伽利略和牛顿系统的精神”^③。也许会计学家黑泽清的评价有些过分，但却深刻而具体。他在《改订簿记原理》中写道：“在复式簿记出现以前，世界上不存在所谓‘资本’的概念。或者说，倘若没有复式簿记，就没有‘资本’的出现。”^④又说：与此同时，复式簿记还创造出资本主义“企业”

① Niswonger, Fess: “Accounting Principle”（《会计原理》），1977年第12版，第2页。

②③ [美] 井尻雄士：《三式簿记和收益动量》，娄尔行译，见《三式记账法的结构和原理》，立信会计图书用品社1988年版，第1页。

④ [日] 黑泽清：《改订簿记原理》，1951年版，第一章第一节。

的概念。黑泽清对复式簿记的评价，主要是引用西方学者的看法。不过这都是他深表赞同的。所谓复式簿记可以创造“资本”和“企业”这些概念当然带有文学夸张的味道。这只是说，人们实际上是通过复式簿记中资本账户和其他账户，才有可能从量上把握资本，并具体证实作为经营实体的企业的存在。正如马克思指出的那样，资本价值“在它循环时都要经过不同的存在形式。这个资本价值自身的同一性，是在资本家的账簿上或在计算货币的形式上得到证实的”。^①

人们赞美复式簿记绝不是偶然的。它历时五百年而至今仍成为现代会计记录部分的支柱，证明它的科学性经过了长时期的历史考验。美籍日本会计学家井尻雄士对复式簿记的优点作了比较全面而深刻的阐述。他说：“人们说到复式簿记（double - entry bookkeeping）的长处往往只从小节着眼，说它因为一笔数目登记两次可以通过计数核对而减少差错。其实远非如此。在单式簿记下，一家企业的现状，只能用现有财富的一套账户来表示。而复式簿记却迫使人们以一套适当的资本账户来‘算得’现状。资本账户记录了导致现状的各种过去业务。所以，经管责任（accountability）乃是复式簿记制的核心”。“更重要的是，在复式记账制（double - entry system）之下，从过去算得现在的会计，不是碰巧地、随意地完成的，而是完全地、有系统地完成的，因为不然的话，两方就失去平衡了。复式簿记制最基本的贡献就是它让经理和会计人员经受这种压力，一定要交待财富的变化。”^②另一位日本会计学家井口一雄也说：复式簿记的本质职能是“期

① 马克思：《资本论》第2卷；《马克思恩格斯全集》第24卷，第171页。

② [美]井尻雄士：《三式簿记和收益动量》，娄尔行译，见《三式记账法的结构和原理》，立信会计图书用品社1988年版，第12~13页。

间损益的测定”^①。复式簿记虽然在资本主义时代到来之前已经出现，但它却为资本主义时代的到来准备了一个完美的经济信息系统。难怪还有人说：“如果没有复式簿记记账，资本主义恐怕是建立不起来的。”^②

复式簿记对于促进商品经济的发展，具有不可磨灭的功绩。如果把复式簿记同文艺复兴时期先后发明的时钟、显微镜、金属印刷技术等等相提并论，它也当之无愧。可是，复式簿记究竟创始于何时何地？发明者是谁？迄今还是一个不解之谜。当然，会计史学家们希望通过文物的发掘与考证，最终能弄清楚这个问题。不过人们现在对此并不感到遗憾。因为十五世纪意大利的一位杰出的数学家、思想家卢卡·巴其阿勒把人类创造的这份宝贵的精神财富——记录与计算技术——及时地加以整理、概括和发展，使其完美地保存下来，并向欧洲和世界介绍，一直流传到现在。

复式簿记从萌芽到比较完备，大致经历了三百年左右。最早流行于佛罗伦萨的形式仅限于记录债权、债务；后来在热那亚应用的账簿已把记账对象扩大到商品和现金。比较完备的复式簿记是威尼斯盛行的方法。威尼斯的簿记，除记录债权、债务、商品和现金之外，还设立“损益”和“资本”账户，卢卡·巴其阿勒总结推广的复式簿记，正是当时已臻于最完美形式的威尼斯簿记。今天我们仍然遵循的复式簿记的基本原理和规则，在卢卡·巴其阿勒的《簿记论》中几乎包括无遗。如果说，以威尼斯的簿记为代表的复式簿记是一个了不起的创造，那么，卢卡·巴其阿勒却进行了再创造。他不仅通俗而详尽地描述了威尼斯复式簿记中的账簿体系、记账方法和主要业务的记录，而且加以必要的总

^{①②} 《会计研究》，1982年第1期，第55页。

结与提炼，他把复式簿记原理与方法的精华，再现于他的著作之中。例如，认为簿记的目的在于及时向商人提供资产、负债和损益等信息的思想；把合伙经营实际上视为一个“会计主体”，要求对合伙人所有的现金、房地产、应收账款等既应借记有关资产账户，又应按同等金额贷记合伙人资本账户的思想，在其会计论中都已或明或暗得到反映。即使由于受当时的历史局限和中世纪意大利城市存在着多种货币等特殊经济条件所限制，巴其阿勒没有也不可能明确提出经营连续性、会计分期、以统一的货币为记账单位等会计概念，^①而他仍然在分类账结账时谈到会计的年度问题，^②在登记日记账时要求详细记明货币种类及其兑换价值的问题。这些问题，都给后人以启迪，为进一步完善、改进和发展复式簿记留下了余地。

迄今为止，现代会计离不开复式簿记，而复式簿记则离不开卢卡·巴其阿勒。只要有一点会计史常识的人们都懂得：巴其阿勒的名字，是同复式簿记和建立在复式簿记基础上的现代会计，紧紧地联系在一起。巴其阿勒的簿记论是否算是第一本描写复式簿记的著作可能仍有争论，但不管其结论如何，都不会有损于巴其阿勒这部脍炙人口的会计著作的光辉。巴其阿勒作为“现代会计之父”是当之无愧的。正如美国几位会计学家对他的评价：

“牢记 1494 年，会计人员应当不会感到困难，因为这个年代紧靠 1492 年。而 1492 年是哥伦布发现新大陆的一年。在会计的发展史上，1494 年是一个具有重要意义的年代——不是因为它

① 例如第十二章中，巴其阿勒写道：“……说明你对每个项目计价时所使用的各种货币单位。不过，在计算价值总数时，只能采用一种货币单位，因为不同种类的货币不适于汇总合计。”

② 例如第二十九章中，巴其阿勒明确地说：“每一年都结清账簿是一个好办法，当你与他人合伙经营时尤为如此。”

表示簿记的产生，而是因为在这一年意大利出版了第一部有关簿记的论著。”^①

“我们不知谁发明会计，我们知道 13 世纪和 14 世纪在意大利北部几个贸易中心出现了复式簿记制度。”“第一本把会计加以整理出版者是卢卡·巴其阿勒神父（几所大学的教授和学者）。”“他的会计论著差不多写在 500 年以前，但至今仍是相关的和新鲜的。”^②

“卢卡·巴其阿勒被认为现代会计之父，是因为他（描述）的威尼斯方法随后就变成了教科书的模式，为期超过了两百多年。”^③

“不用说，卢卡·巴其阿勒 1494 年在威尼斯出版的关于《算术、几何、比与比例概要》一书，对复式簿记来讲，具有里程碑的性质。”^④

巴其阿勒的著作早已被译成英文、德文、法文、日文及意大利文等若干版本，在全世界各国广为流传。我国会计界人士，对于卢卡·巴其阿勒这个名字，对于载有他论述复式簿记的《算术、几何、比与比例概要》这部书，对于 1494 年这个会计发展史上的重要年代，也是相当熟悉的。广大会计工作者希望有机会一读巴其阿勒论及复式簿记的原著。1987 年，厦门大学林志军、李

^① A. C. Littleton, V. K. Zimmerman: “Accounting Theory: Continuity and Change” (利特尔顿、齐默尔曼:《会计理论的连续性与变更》), 1962 年版, 第 1 页。

^② Elden S. Hendrikson: ‘Accounting Theory’ (亨德利克森:《会计理论》), 1992 年第 5 版, 第 33 ~ 34 页。(作者还引用了巴其阿勒著作中关于如何进行记账和试算平衡的一段描述作为例证)

^③ Kenneth S. Most: ‘Accounting Theory’ (莫斯特:《会计理论》), 1982 年第 2 版, 第 35 页。

^④ 井尻雄士:《三式簿记和收益动量》, 娄尔行译, 见《三式记账法的结构和原理》, 立信会计图书用品社 1988 年版, 第 1 页。

若山、李松玉等三位会计学博士根据日本九州大学图书馆藏书《巴其阿勒会计论》^① (Paciolo on Accounting) 的英文本，翻译成了中文，并由上海立信会计图书用品社于 1988 年正式出版，从此，我国会计工作者也可读到世界第一部会计著作。中译本的依据是由美国 R·H·布朗博士和 K·S·约翰斯顿博士用现代英语翻译的巴其阿勒关于“计算与记录详论”一篇的全文共 37 章，并包括另外三个部分。此三部分为：(1) 巴其阿勒的画像及其说明。这幅画像是珍藏在意大利那不勒斯国立博物馆中名画的影印件。这幅画像之所以珍贵，不仅由于它栩栩如生，反映了巴其阿勒生前的风采，而且由于画像中巴其阿勒书桌上用书夹扣合的原书，据考证，可能就是《算术、几何、比与比例概要》(“簿记论”是其中一篇)。(2) 巴其阿勒生平及著作的详细介绍。从介绍中使我们了解到：巴其阿勒与同时代一些著名人物有着友好的交往，他们共同活跃在意大利文艺复兴时期的历史舞台上，为欧洲和世界文明作出了各自的贡献。(3) 该书附有巴其阿勒原著拉丁文的全文，这也是弥足珍贵的。

现在，我们可以读到无数种复式簿记和现代财务会计论著有 关复式簿记系统(包括会计循环)的全面阐述；确实，现在的会计著作，对于复式簿记系统的介绍，不论在科学性、完善性和精巧性等哪一方面，都远远超出巴其阿勒的“簿记论”，这是毫无疑问的；然而，翻开巴其阿勒的原著一看，现代会计论著中对簿记原理、基本程序与基本规则洋洋大观的说明，却与五百年前的“簿记论”的内容有着惊人的相似！如果说，没有 1494 年“簿记论”的问世，就没有现代会计学中复式簿记系统这一基础内容，恐怕也是毫无疑问的。可见，数典不能忘祖！科学技术的一个重

^① 巴其阿勒会计论即他的簿记论。