

关于会计 基本理论与 方法问题

(增订版)

葛家澍 / 著



经济科学出版社

关于会计 基本理论与 方法问题

(增订版)

责任编辑：党立军

责任校对：董蔚挺

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

关于会计基本理论与方法问题（增订版）

葛家澍 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京富达印刷厂印刷

河北三河永明装订厂装订

880 × 1230 32 开 17.125 印张 400000 字

2004 年 12 月第一版 2004 年 12 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 4580 - 2/F · 3852 定价：35.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

增订版自序

《关于会计基本理论与方法问题》(经济科学出版社;1988年3月,第一版)是我的第一本个人论文集。它收录了从1956年到1986年30年间的19篇文章。这些文章的发表,经历了几个不平凡的年代。有些文章带有在计划经济年代要求全面学习前苏联会计理论的烙印,而大部分论文则是在改革开放初期,得到“实践是检验真理的惟一标准”的启示,解放思想,比较大胆地对科学的“借贷记账法”所受到的不公正批判进行拨乱反正,并率先主张引进西方财务会计理论方法与准则的背景下所完成,并在会计学界以及我的学生中引起过较大的反响。至于20世纪50年代所写的几篇文章,似乎有些过时,但对我的学术观点的成长与发展,却具有承前启后的作用。

本论文集出版至今已有16年,当时虽印刷了10 000册,但目前书店却已很难看到。在我的学生们的多次鼓励和经济科学出版社的大力支持下,决定将论文集修订再版(我的学生杜兴强做了修订版的论文收集和整理中的大量工作)。这次修订,既保留了带有时代表征、对会计学界有过较大影响并代表我的学术观点启蒙思想的某些文章,也增加了近年来我已公开发表的、与本论文集主题相关的几篇文章,还增加了几篇现已完成有待发表的文章,包括“会计基本假设研究”、“美国的财务会计和报告概念框架的发展”、“西方规范财务会计理论的发展并简介实证会计理论的基本框架”等。

为此,我把修订版定名为“增订版”。

葛家澍

2004年10月

目 录

第一部分 会计基本理论问题的研究

试论会计核算这门科学的对象和方法	3
关于社会主义会计对象的再认识	38
关于会计对象的再探讨	
——会计的反映对象和作为一个信息系统的处理对象	48
马克思的簿记理论与现代会计	58
必须替借贷记账法恢复名誉	
——评所谓“资本主义的记账方法”	70
论会计理论的继承性	83
关于会计定义的探讨	115
试论会计的基本假设及其在我国有计划的商品经济条 件下的特点	125
会计的对象和要素	144
关于市场经济条件下会计理论与方法的若干基本观点	171
试论经济学是会计学的基础	
——会计理论工作者如何学好《资本论》和西方经济学	215

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	227
会计基本假设研究	252

第二部分 西方财务会计理论的研究

西方规范财务会计理论的发展并简介实证会计理论的	
基本框架	339
美国的财务会计和报告概念框架的发展	368
回眸：20 世纪西方会计理论的发展与演变	428
当代财务会计的发展趋势	441
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	465
论财务业绩报告的改进	478
关于高质量会计准则的重新思考	513
迎接 21 世纪，密切关注国内外财务会计的新动向	529

第一部分

会计基本理论 问题的研究

试论会计核算这门科学的对象和方法^①

苏联会计学界自1953年4月起在《会计杂志》上展开了会计核算对象与方法问题的讨论。问题首先是由列昂捷夫和沙洛莫维奇两教授提出的。以他们的论文“论会计核算的对象与方法问题”为起点，陆续发表了好几篇文章。^②从已发表的文章来看，意见相当分歧。就对象问题来说，几乎每一位参加讨论的作者都提出了自己的看法。讨论核算方法的文章虽然不多，但意见也不统一。这表明：要正确解决以上两个问题，还需要进行深入的研究和讨论。

进行会计核算的理论研究，首先要明确规定会计核算的对象。大家知道，任何科学都研究自然现象或社会现象的一定领域。作为某一门科学对象的现象领域各有其专门特点。正是这些特点，使这门科学和那门科学的对象分开，各自进行独立的研究。^③通过专门科学的独立研究，便能深刻认识和掌握作为各该科学对象的现象领域的本质，更好地利用它为社会谋福利。

明确规定会计核算的对象，就是要确定会计核算这门科学应当研究的特殊现象领域，并且要阐明它的特点。

① 原载《厦门大学学报》1956年第2期。

② 这些文章在我国《工业会计》月刊共译载5篇。两位教授的文章载《工业会计》1953年第6期，此外在1954年6、7、8三期刊登过4篇。

③ 所谓独立研究并不意味着孤立地进行研究，自然现象或社会现象既然普遍联系和相互制约着；那么，每门科学就会和其他许多科学发生组织上的联系。每门科学的对象都有它的特点，基于对象性质的特点产生不同的研究方法。只有借助于专门方法，才能进行对象的深入研究。这就是我们所谓独立研究的本意。

斯大林在分析作为一种社会现象的语言的特点时曾经说过：“这些特点仅仅是语言所特有的。而且正因为它们仅仅是语言所特有的，所以语言才是独立科学——语言学——的研究对象。如果没有语言的这些特点，语言学就会丧失独立存在的权利。”^①

因此，确定会计核算的对象，还在于通过它的对象特点的分析，论证会计核算有否作为一门科学而独立存在的权利。

研究会计核算的对象，如同一切科学一样，也是进一步研究这门科学的任务和方法的必要前提。只有根据会计核算对象性质的特点，才能正确提出它的主要任务，制定适合于对象特点的专门科学方法。可见，会计核算这门科学的结构与内容，首先要取决于其对象的明确规定。

然而解决会计核算对象问题还不止于理论意义。前面已经指出，任何科学对于它的对象的深入研究，都能使这门科学更好地为社会谋福利。这在会计核算中表现得尤为明显。谁都知道，会计核算党和国家有计划领导经济工作的必要工具。会计核算在有系统监督社会产品的生产和分配方面起着重大作用。精确计算社会主义生产中的劳动耗费及其成果；促使企业遵守节约制度和巩固经济核算；保证充分合理使用社会主义的物质资源；这一切，都离不开会计核算。随着社会主义国民经济的巨大高涨，核算的意义和作用也日益增长。无论在苏联或我国，会计核算目前面临的迫切任务都是要不断改善核算制度和核算工作来适应国民经济新高涨所要求的水平。但是，改善核算制度和核算工作一定要依靠会计核算理论的指导。在正确规定会计核算对象的基础上来发展会计理论，这才为科学地总结先进核算工作经验，创造性地研究现行核算方法、方式、组织形式等问题提供可能。

由此可见，会计核算对象和方法问题首先是对象问题的研究，归根到底，是为了不断改进核算工作，进一步满足社会主义建设的

^① 斯大林：《马克思主义与语言学问题》，人民出版社1953年版，第35页。

需要。

目前广泛在教学上采用的核算定义载在 1950 年苏联高教部批准的“会计核算原理课程提纲”中。课程提纲写道：“会计核算的对象是各企业和各组织范围内，按货币方式来反映监督和总结有计划社会主义扩大再生产过程及其物质基础——社会主义财产。”^①

上列定义（以下简称“提纲定义”）遭到了列昂捷夫和沙洛莫维奇两教授的反驳。他们批评这个定义“过于一般化”、“定义的后半部没有提供出关于核算对象的具体现象和具体过程的概念。至于前半部，只谈到货币度量，也只说明核算方法”^②。应该说，这种批评是正确的。许多参加讨论的文章对这种批评都表示赞同。

不过，假如仔细研究一下“提纲定义”存在的主要问题——用核算方法来说明核算对象的特点；把对象和方法混在一起——就会感到两位教授的批评是不够深刻的。因为人们从两位教授的批评中只能得出这样的结论：“提纲定义”主要问题是在于表达方式不好。其实，“提纲定义”的这种提法不能简单归结为表达方式。我们不可能设想，许多专家在规定这样一个重要定义——对象定义——时不充分考虑到定义表述的科学性和逻辑性。问题的实质是在于：“提纲定义”的这种提法反映了对于会计核算的不正确看法。反映了许多会计专家还不承认会计核算是一门具有自己研究对象的科学。

根据提纲所下定义，作为会计核算对象的客观现象是“社会主义扩大再生产过程及其物质基础——社会主义财产”，而会计核算的特点则归结于“按货币方式来反映、监督和总结”它们。我们知道，所谓“按货币方式来反映、监督和总结”是指处理对象的一些专门方式方法，它和对象没有关系。而所谓“社会主义扩大再生产

^① 转引自列昂捷夫、沙洛莫维奇合著：《论会计核算的对象与方法问题》，《工业会计》1953年第6期，第3页。

^② 列昂捷夫、沙洛莫维奇合著：《论会计核算的对象与方法问题》，《工业会计》1953年第6期，第3~4页。

过程及其物质基础”则在同等程度上也是其他经济科学的对象。根据“提纲定义”的这种提法，会计核算是没有自己的专门对象的。既然会计核算没有专门的对象，会计核算这门科学就不能独立存在了。

可见，“提纲定义”之所以把经济科学的共同对象和会计核算的专门方法混在一起，是因为在许多会计专家看，会计核算并不是一门独立的经济科学，它不过是对于会计核算方法——管理和监督社会主义物质再生产过程的一种方法——的总结和概括。所以没有也不必有自己的专门对象。^①“提纲定义”在实质上表现了这种观点。

应该指出，“提纲定义”在实质上所反映的上述观点是现今会计核算理论界最流行的一种观点。由于这种观点的支配，人们凡提到“会计核算”，总把它当作一种方法来认识，把会计实践和会计理论完全混为一谈，这就无形中取消了作为一门科学的会计理论。

正在进行的会计核算对象问题讨论也证明了这种情况。除安得利昂诺夫教授外^②，并没有一篇文章谈到“会计科学”的对象问题。就是说，到目前为止，在参加讨论的许多会计专家们看来，会计核算这门科学似乎还不存在。

这种看法是值得争辩的。实际上，在社会主义社会，作为一门经济科学的会计核算早就存在。基于社会主义建设的客观需要，这门科学一定还会不断发展。它的前途是无限的。

为了论证这个问题，我们有必要研究一下会计核算形成一门科学的必然性及其在社会主义社会业已存在的客观事实。

大家知道每门科学的独立存在，任何一种知识之所以成为专门

^① 例如安得利昂诺夫教授在其《论苏联会计核算的对象和方法》中写道：“……能否使各种核算只有一个共同的对象？实际上，所有各种核算的对象只是一个，它们不过是用不同的方式来反映这个对象而已”（《工业会计》1954年第6期，第18页）。

^② 必须指出，安得利昂诺夫教授在这个问题上的意见是不能认为正确的，关于这点，我们在后面还要谈到。这里，我们只是说，他的文章第一次明确地把这个问题提出。

科学来研究是以社会的实际需要和人类认识的提高为先决条件的。“科学”的发展史表明：最初人类积累起来的一切知识都曾包括在哲学之中。但是这种包罗万象的哲学不能解决人们对自然和社会现象的个别部分从而也是对整个现象的认识问题。为了认识和掌握自然和社会现象的个别部分，首先就产生了把自然科学和历史从哲学中分化出来的必要。^① 随着社会生产发展的需要，随着以社会生产发展为基础的人类认识水平的提高，研究自然和社会现象各个方面的专门科学也就迅速发展起来。

远在 15 世纪，资本主义在封建社会内部还只处于萌芽状态，由于商业资本取得了对于生产的直接控制，这时，为了满足商业资本主义的要求，会计核算（即当时所谓簿记）已经开始被人们当作专门知识进行了研究。^②

在资本主义社会，会计核算日益成为保护资产阶级利益的有力工具。资本家要利用会计核算，从而为严格管理和监督劳动过程，寻求对工人增加榨取的有效办法提供可能。资本主义经济过程的逐渐复杂和多样化加强了资本家对于会计的利用和依赖程度。资本主义不断向会计核算提出的要求。^③ 于是会计核算的第一套完整的专门知识逐渐形成了。在资本主义社会，为资产阶级服务的会计学是基于资产阶级政治经济学基础上的独立科学部门。

这里，我们没有根据严格的意义来使用“科学”这个名词。对资本主义会计学来说，和其他资本主义科学一样，是不能当作真正

① 参阅恩格斯：《反杜林论》三联版，引论第 10 页。

② 第一本有关会计核算的著作是 1458 年贝尼基特·柯特普依著：《关于商业和完善的商人》在该书第十三章中，讨论了簿记的方法——复式记账。到 1494 年即出现了众所周知的会计著作——卢卡·巴其阿勒：《账户与记账论说》即《簿记论》，但它也是巴其阿勒教学著作中的一部分。

③ 这里应该特别提到大垄断组织的出现。垄断组织的形成大约在 19 世纪和 20 世纪初。垄断组织为了控制所属成千上百的企业，为了在垄断组织间进行的深刻而剧烈的竞争中居于有利地位，它就更加依赖会计核算，近来在资本主义会计学中着重研究“合并决算表”问题就是为满足垄断资本主义要求的一种有力证明。在资本主义条件下，会计获得巨大发展首先是由于资产阶级企图借助于会计核算来攫取最大利润的结果。但是，它同时也反映了是资本主义生产日益采取社会规模的客观需要。

科学看待的。不过，这个问题在我们这里可以撇开不谈，因为我们只要求证明：在资本主义条件下会计核算已经在进行独立地专门研究。这就是说，它已经和其他资本主义科学一样，在整个社会科学领域中占有自己的一定地位。很明显地，能够使一门科学区别其他科学进行研究的最主要条件，就是它的对象。

著名的德国会计学者塞尔首先明确地提出会计的对象。他说：“……复式簿记只是核算私人资本……”、“个别经营的财富的循环是会计的对象，并且它的任务也包括在账户中反映各种经营费用和在数量上表现经营成果。”^① 美国学者佩顿也承认会计是科学。他认为：“广义说来，会计是一种科学。它要对和企业的财产和财产权的数量有关的事实进行表现和分类。”^② 根据他的说法，会计的对象是个别资本主义企业的财产和财产所有权——亦即个别资本的具体运用和资本主义对于资本的所有权。综合他们的意见，资本主义会计学的对象就是：个别资本的循环；资本和资本家对于资本的所有权。那么，他们这种提法是不是正确呢？要回答这个问题必须研究马列经典著作。马克思在《资本论》第二卷曾经就资本主义簿记的研究（处理）内容作过极为重要的阐述。他说：“资本当作它的循环内部的统一，当作过程中的价值，无论是在生产领域，还是在流通领域的两个阶段，……是由那种也包含价格决定或商品价格计算在内的簿记所确定，所控制的。生产的运动，特别是价值增值的运动……就是这样在观念上获得象征的映象。”^③ 这就是说，资本和资本的循环过程（即生产运动和价值增值运动），按照马克思的观点，是资本主义会计核算的对象。由此可以认为，塞尔等人的提法是基本正确的。

资本主义会计核算对象被正确提出并进行研究，乃是资本主义会计学已形成一门科学的主要标志。

① 转引自《论会计核算的阶级性》，《工业会计》1952年第4期，第6~7页。

② 佩顿、斯蒂文森合著：《会计学原理》1918年，第3版，第3页。

③ 马克思：《资本论》第2卷，人民出版社1953年版，第143页。

(关于资本主义会计是不是一门科学问题,资产阶级会计学者的意见曾有很大分歧,这种分歧一方面说明他们之中的大多数对于科学的真正含义缺乏正确了解和统一认识。另一方面,也反映了许多别有用心“学者们”在这个问题上表示的阶级偏见。例如以凯斯脱为代表的一些“会计学家们”就硬把会计说成是一种技术方法。否认它的阶级性,否认它与资产阶级政治经济学的密切联系。从而掩盖作为资本主义一门经济科学的会计核算在保护资本主义制度和保证资本主义最大利润中所起的重大作用。)

马克思指出:“过程愈采取社会的规模,愈失去纯粹个人的性质,簿记——当作生产过程的控制和观念总结——就愈成为必要。所以,簿记对于资本主义生产,比它对于手工业经营及自耕农经营的分散的生产,更为必要;它对于社会共同的生产,又比它对于资本主义生产,更为必要。”^①

既然还在资本主义条件下,会计核算就已经有形成一门独立知识部门加以研究的原因和条件;那么,根据马克思这一观点,在社会主义条件下,会计核算之必须发展成为一门独立的经济科学,难道还有什么疑问吗?

实际情况也证明了我们论断的正确性。例如列昂捷夫和沙洛莫维奇两教授在其论文中写道:“在我国所形成的会计核算课程系统是由下列课程构成的。即:会计核算原理;国民经济各部门的核算;凭证检查监督;经济活动分析……”^② 我们知道,这些在苏维埃条件下逐渐发展起来的新型学科是苏联社会主义先进核算实践和核算思想的理论性总结。这些学科的重要特色是它们的内部具有密切的科学关联性和统一性。它们之间的联系的统一表现在“会计核

① 马克思:《资本论》第2卷,人民出版社1953年版,第145页。

② 《工业会计》1953年第6期,第3页。

算原理”^①是所有其余课程的理论基础。而“国民经济各部门会计核算”，“经济活动分析”，“凭证检查监督”则要用这些理论和方法来分别研究从事社会主义产品再生产活动的各个部门的经济现象和经济过程。这就应当得出结论说，形成这些课程相互联系的客观基础不是别的，正是由于它们具有统一的研究对象。

事实很清楚，尽管科学家们还没有总结出成为会计核算对象的那些客观现象和过程。但是，社会主义会计核算这门科学体系已经建立起来。它实际上已经沿着应当成为它研究对象的那些现象和过程向前发展。可以说，会计核算，当作社会主义必不可少的经济科学部门之一，事实上早已存在了。会计科学工作者的任务就在于正确规定这门科学的研究对象来证明它的不可争辩的存在权利。

由此可见，不是会计核算没有资格作为一门经济科学而独立存在，而是目前流行于会计学界中的不正确观点在阻碍这门科学的发展。由于上述不正确观点所引起的影响，长期以来，使得会计核算最重要理论问题特别是这门科学对象问题的研究几乎变成了“空白点”。我们必须肯定，许多科学家在建立会计核算这门科学的过程中曾经付出辛勤地劳动并取得辉煌成就，但是也应该承认这门科学的发展是落后于社会主义建设的需要的。在许多理论问题的研究上，会计核算显著地走在其他社会经济科学（例如统计学）的后面。

由此可见，为了进一步创造性地发展会计核算这门科学，会计科学工作者应当对流行的有害观点进行斗争，应当纠正过去忽视会计核算理论研究的普遍倾向。会计科学工作者必须集中力量来讨论会计核算这门科学的对象和方法问题。目前苏联会计学界展开会计核算对象的讨论是完全及时和必要的。但是我们希望这种讨论应该最后导致会计核算这门科学的对象和方法问题的正确解决。

^① 按照我们的意见，如果“会计核算的原理”要成为“经济活动分析”与“凭证检查与监督”的理论基础，则在“会计核算的原理”这门课程中也必须阐述作为会计核算的专门方法组成部分的报表分析和凭证检查的最一般理论。

根据我们的看法，会计核算，正像其他一切社会主义经济科学一样，有它自己的研究对象。决定会计核算这门科学的对象，必须深入钻研和创造性地领会马列经典著作的理论，并且应该以社会主义经济发展规律的要求为依据。

正如苏联统计学家皮撒列夫同志所说：“马克思、恩格斯、列宁和斯大林的著作，早已打下社会主义核算的理论基础。我们在马克思列宁主义的宝库里能够找到有关社会主义核算的一切根本问题的答复。”^①

大家知道，马克思所谓簿记是“生产过程的控制和观念总结”，就是关于会计核算性质的根本说明。按照马克思这一观点，所谓“生产过程的控制”，是指核算应当成为管理和监督社会物质再生产的一种手段。所谓“观念总结”，“就是对生产的总的情况，均衡关系，比例关系，速度以及进程等进行了解”。^②因此，会计核算就必须密切联系它的对象——社会主义再生产的某些现象和过程——的本质，反映这些现象和过程的规律性，从而实现“观念总结”的要求。

在马克思时代，资本主义会计虽然已经向一门科学发展，但当时还没有形成一门科学（资本主义会计学的最后形成，大体上可以肯定是在20世纪20年代）^③，关于会计核算性质的这一结论，马克思主要还是从考察当时会计的实际活动对于资本主义生产所起的作用而得出的。可是这个著名的结论却已深刻地预示了会计核算这门科学在未来发展中应当研究的主要内容。

列宁、斯大林根据苏联社会主义建设的实际经验发展了马克思关于核算作用和性质的看法。列宁和斯大林在谈到社会主义核算时

① 皮撒列夫著：《社会主义核算理论上几个问题》，《统计译丛》第三辑，财经出版社，第70页。

② 《社会经济统计辞典》，东北财经出版社，第19页。

③ 葛尔培林、吉博主索夫教授在合著的《苏联会计学教程》中写道：“资本主义会计理论的完成是一位德国博士舍尔。”（即塞尔）——见西北书店译本第9页；而塞尔的名著：《会计学与平统表》是在1921年出版的。