

葛家澍教授、余绪缨教授
从教五十周年论文集

—— 财务会计理论研究 ——

厦门大学出版社



葛家澍教授近照

(1995·厦门)



葛家澍教授作为特邀代表,出席由财政部主办的“会计准则国际研讨会”(1992·深圳)



葛家澍教授主持博士研究生论文答辩(1991·天津)

四年閩臺會計學術



葛家澍教授出席“閩台會計學術研討會”(1991·武夷山) 中为台北會計師聯合會會長羅森先生,右为福建省财政厅副厅长林永隆校友



葛家澍教授在查閱資料(1990·廈門)



葛家澍教授和学生在一起(1988·厦门)。前排左四为
吴水澎教授,前排左二为林志军博士



葛家澍教授和夫人郑静安女士在家中(1991年·厦门)

96
P230-53
3
2.2

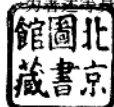
前言



1945年7月,两位年轻人以优异的成绩完成了在厦门大学商学院会计系的四年学习,出于对“传道、授业、解惑”这一职业的爱,他们选择了留校任教这一清贫的职业。到1995年9月,昔日的年轻人、今日银鬓白发的老教授,执掌教鞭已达50年。他们就是令人尊敬的葛家澍教授和余绪缨教授。

无论对任何人来说,50年都不是一个短暂的岁月。对两位先生而言,这50年更是一段充满艰辛与汗水、成就与辉煌的七彩长练。说艰辛与汗水,谁都知道,“传道、授业”本来就是一条“青灯黄卷”的不归路,更何况还有十年浩劫的人为灾难;说成就与辉煌,则是我们有目共睹的:由于二位先生的努力,厦门大学会计系成为全国会计教学与科研的重镇;厦门大学会计系成为全国首批硕士、博士点授予权单位;厦门大学会计系在参加全国首次重点学科评审中,得分名列经济类全部21个重点学科第一名;厦门大学会计系为国家培养了大量的专业人才,二位先生的弟子遍布海内外,很多人目前在重要岗位上担任领导工作;二位先生在学术上也取得了深厚的造诣,成为著述等身的学问家……。1994年,加拿大CGA协会主

1



C

312912

席 Douglas J. Macdonald 先生来我校商谈合作项目时，曾说过：我走遍中国，每到一个地方，他们都建议我到厦门大学去。我在国外时，也有不少人建议我到中国的厦门大学去。今天，当我到了厦门大学时，我发现：你们的学校在地理位置上是地偏人稀，又远离经济、政治中心如北京、上海、广州，但为什么你们学校会计系有如此广泛的影响力？为什么？当时我们的回答是：原因有多种，但其中最主要的是我们有像葛家澍教授、余绪缨教授这样一批德才兼备的专家、教授。

尊师重教，向来是中华民族的优良传统。为表达广大弟子对二位先生的感激之情，弘扬二位先生博大精深、精益求精的治学精神和披肝沥胆、献身教育的风范，也借此以巩固和提升厦门大学会计系在全国的领先地位和国际上的重要影响，我们拟举办“葛家澍教授、余绪缨教授从教 50 周年庆典”系列活动。其中，出版论文集是系列活动之一。

本论文集——《财务会计理论研究》——是为庆祝葛家澍教授从教 50 周年而辑成的，它分为两大部分。第一部分是导师思想介绍，介绍导师 50 年来教学、科研成就和学术思想的发展轨迹。在这一部分还分别收集了导师 50—60 年代（1961 年）、70—80 年代（1981 年）和 90 年代（1995 年）的论文各一篇，以期能更好地展示葛家澍教授学术思想的演变。

论文集的第二部分是由近 10 多年来直接受教于葛家澍教授的学生们，从各自的论文中精选一篇辑纂而成

的。这些学生包括了老师所培养的全部博士和在学博士生(遗憾的是,由于联系不方便,我们未能及时与93级博士生涂春永取得联系,故未能收入他的论文)、首届硕士生唐予华和全国第一个经济学(会计学)博士后王光远。葛老师平时要求学生在科研上具有独立性、开拓性,不要局限于老师的观点和研究领域,因此,这些论文并不直接阐述老师的观点,但在研究领域、研究兴趣上各具特色,而且从中可以程度不同地发现老师思想的影响。本书最后收录了葛家澍教授自50年代以来发表的论文、著作的一览表。

这本论文集能顺利地出版,其中包含了很多人的劳动。福建省副省长潘心诚、福建省财政厅副厅长林永经两位校友,为论文集的出版,给予极大的关心和支持;厦门大学会计系从各方面为本论文集的出版,提供了便利;厦门大学出版社有关同志为本论文集的出版,付出了辛勤劳动。在此,谨向他们致以衷心感谢!

最后,让我们祝愿我们共同敬爱的老师健康、长寿!

编 者
1995年8月

目 录

半个世纪的辉煌

- 为葛家澍教授从教 50 周年而作 方荣义(1)
- 关于社会主义会计对象的再认识 葛家澍(17)
- 论会计理论的继承性 葛家澍(27)
- 关于市场经济条件下会计理论与方法的
若干基本观点 葛家澍(59)

- 无形资产核算的若干理论问题 林志军(103)
- 会计理论的纵向与横向考察 唐予华(110)
- 成本会计的发展轨迹之一 李松玉(123)
- 以结构论方法来探讨会计与其服务对象
之间的关系 李若山(129)
- 关于外币业务会计处理的两个问题 曲晓辉(139)
- 会计研究方法——一个值得重视的领域 苏锡嘉(149)
- 西方两种主要财务会计理论体系述评 魏明海(156)
- 略论公司财务报告目标及其有关问题 陈少华(169)
- 论股份制改组中资产评估的
资产价值决定理论问题 黄世忠(183)
- 稳健性原则浅议 李瑞华(197)
- 管理审计鉴证的基本准则 王光远(201)
- 关于会计模式的一点认识 林 燕(214)
- 评 80 年代中国会计基本理论研究中的

两大主流派·····	何 凡(216)
经管责任与会计发展·····	陈 玮(229)
试论资产计价模式的理论选择·····	刘 峰(238)
财务会计概念结构项目的使命研究·····	庄世虹(249)
从 ARB No. 23 到 FAS No. 109	
看美国所得税会计的发展·····	李少波(255)
财务会计面临的新挑战:金融工具创新 ·····	陈箭深(267)
无形资产定义和特征探讨·····	方荣义(279)
政府及非盈利组织财务报告的目标·····	李建发(293)
会计计量管窥·····	邓传洲(306)
或有事项会计探索·····	林 斌(315)
试论我国企业财务的结构层次·····	刘宗柳(329)
附录:葛家澍教授主要学术成果一览表 ·····	(335)

半个世纪的辉煌

——为葛家澍教授从教 50 周年而作

● 方荣义

今年是我国当代著名会计学家葛家澍教授从事会计教育与研究工作 50 周年。半个世纪,对于普通人来说,只是一万八千多个日日夜夜的简单叠加,但对于葛家澍教授,却是一条用无数成功与汗水、智慧与辛劳交织的七彩长练。让我们追随先生的足迹,去再现这半个世纪的辉煌历程。

一、初涉会计王国

葛家澍教授 1921 年生于江苏省兴化县,早在省立镇江中学读书时,就以其聪颖过人而始受瞩目。高中毕业时,成绩列全校第二名。镇江中学是重点中学,前三名可以直接保送上北大、清华等国内名校。由于日本军国主义侵略中国,一些高校内迁,先生也因此辍学在家一年。1940 年夏,江苏学院招生,这位品学兼优、志在理工科方面有所建树的豆蔻少年,却意外地报考了该院经济系会计科。这一偶然的選擇,改变了先生一生的历程,同时也在某种程度上改变了中国会计的历史走向。当时正值日寇猖獗,江苏学院内迁大后方武夷山麓。在极其艰苦的条件下,先生仍未荒废学业,继而通过转学考试,以优异成绩转入由于同样原因内迁长汀的厦门大学,主修商学院会计科。

如果说,初涉会计王国是一种偶然,那么,使先生立志献身于毕生为之耕耘的会计事业,则始于长汀时期的厦大。在那里,先生仿佛置身于奇妙的伊甸园,如饥似渴地吸吮着其中的每一滴甘露。

他认真研读了当时校图书馆的几乎全部会计书籍，同时还遍涉经济学各相关学科和历史、文学等领域，为日后的学术生涯打下了坚实的基础。1945年，先生以优异成绩毕业。出于对会计事业的钟爱，他毅然放弃了素有“金饭碗”之称的交通银行等就业机会，选择了留校任教这条充满挑战与艰辛的道路。

二、成功的起点

新中国成立伊始，到处是一片百废待兴的景象。如何使会计这门古老而年轻的学科在中华大地上重放异彩，就成为摆在葛家澍教授这一代会计学人面前的艰巨任务。怀着这种强烈的历史使命感，在当时厦大校长、著名经济学家王亚南教授的倡导与支持下，先生与几位志趣相投的年轻人组成了“新会计研究会”，经常聚首王校长家，运用马克思主义基本理论，探讨新会计的有关问题。当时的会计系主任肖贞昌教授等老一辈会计专家，不仅对他们的研究热情给予充分的肯定和鼓励，还经常和王亚南教授一起参加他们的学术讨论。那些年里，先生家住近在咫尺的鼓浪屿，但他一周只回家一、两次，其余时间都住在学校的单身宿舍里，埋头于浩如烟海的会计书籍之中。名师的指点和自身的勤奋耕耘，使先生在会计学术道路上迈出了成功的第一步，他的一些学术论文开始受到同行的关注。例如，在当时学术界唯前苏联学术观点“马首是瞻”的情况下，他针对前苏联《会计原理课程提纲》中关于会计核算对象是“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”的观点，于1956年发表了“试论会计核算这门学科的对象与方法”（载《厦门大学学报》1956年第2期），认为“社会主义财产”在同等程度上也是其他经济学科的对象，这就使会计核算失去了作为一门独立学科的前提（没有自己的专门对象）。因此，他提出会计核算应是“反映社会主义资金（价值的形式）再生产”，并明确指出，“会计核算对象是社会主义产

品再生产一切现象过程和物质要素——社会主义财产——的量的方面”。在此基础上,他不断丰富和完善自己的观点,在“关于社会主义会计对象的再认识”一文(载《厦门大学学报》1961年第2期)中,进一步提出社会主义会计对象是“企业经济活动中可以用货币表现的那些数量方面”,即“社会主义扩大再生产过程中的资金运动”,从而标志着系统、严密的“资金运动”理论的初步形成,并成为会计理论界关于会计对象的主流观点。已故著名会计学家顾准赞之为“资金运动学派”。

值得一提的还有先生的“论固定资产的无形损耗及其计算”一文(载《厦门大学学报》1957年第4期)。该文系统地论述了马克思关于固定资产的两种不同损耗(同类资产由于劳动生产力提高而贬值;由于新的、更为先进的资产的出现而使原有资产发生贬值或提前更新)在会计上的表现及其计算。尤其是关于第二种损耗,该文认为,原有固定资产的贬值将给企业带来损失,即价值的降低;原有固定资产的提前更新又能给企业带来收益,即价值的提高。会计上应正确反映这种固定资产价值的增减变化。文章还设计一套计算这种无形损耗的会计方法。事实上,先生在当时就已经清楚地认识到,以成本为唯一计量属性的传统会计模式,至少对于某些资产(如固定资产)已显示出它的不足。该文是用价值计量资产的大胆尝试,因而一经发表即引起会计界和经济学界的广泛关注,许多文章(发表于当时著名的《新建设》等杂志)都引用过其中的观点。

三、再度辉煌

十年浩劫期间,先生被批为“反动学术权威”,被迫放弃公开的学术研究,但他对会计事业的执着追求一刻也没有停止过。“文革”刚一结束,他就以加倍的热情投身到学术研究中去。此后一段时期的研究领域,大体可分为以下几个方面:

1. 关于会计的性质

会计到底有没有阶级性？对于人类智慧在会计领域取得的丰硕成果，我们能否批判地加以继承？这是进行会计研究必须首先回答的问题。

长期“左”的禁锢，使先生深深感到，如果不彻底打碎束缚人们思想的沉重枷锁，会计研究将会举步维艰。为此，在当时“两个凡是”的阴影笼罩全国的形势下，先生凭着强烈的历史使命感，率先发表了“必须替‘借贷记帐法’恢复名誉”一文（载《中国经济问题》1978年第1期），以“记帐方法”作为会计界解放思想的突破口。在论文中，先生首先明确区分了三个相互联系的概念：记帐方法、记帐方法的应用和记帐方法的理论，认为后两者在一定程度上反映了方法应用者和理论倡导者的主观意志和阶级立场（但仍需用历史唯物主义观点作具体分析，不能一概而论）。记帐方法本身只是记录经济业务的手段，不同记帐方法的区别仅在于记录方式（单式或复式）、记帐符号、记帐规则和对帐方法等方面，它们只反映记帐技术的不同水平，并不带任何阶级性。接着，先生以理论家的严密逻辑和批评家的锐利笔锋，逐一批驳了强加在借贷记帐法之上的种种罪名。文章最后一针见血地指出，“全盘否定借贷记帐法，实际上是割断会计发展的历史，拒绝学习和吸取外国管理方法中合乎科学的东西。”

这篇文章给当时的中国会计界投下了一缕复苏的曙光，使人们清楚地看到：至少在记帐方法上，我们可以找到与西方先进成果互通的桥梁。正是在这一意义上，该文被誉为会计界“打响拨乱反正的第一炮”，一经发表即引起强烈反响，各界纷纷来函索要该文。

此后，在“关于会计的性质、对象和方法问题”（载《厦门大学学报》1980年第2期）中，先生进一步通过会计对象和方法等问题，论述了会计学科技术性重于阶级性的一面。文章认为，“会计对象是一个客观存在的经济活动，它本身并无所谓阶级性。”舍象掉“资

本运动”和“资金运动”的不同社会属性，两者都可以用“价值运动”来概括。在货币计价方面，文章以传统会计核算方法中的“货币计价”方法为出发点，认为西方会计中适应商品经济一般要求的会计方法，如固定资产折旧的“加速法”，在流动资产计价中加入合理估计，适当反映物价变动影响等，在我国的会计核算中同样可以适用。文章最后还从改革开放的现实需要出发，呼吁人们认真研究和掌握西方“公认会计原则”和“国际会计准则”，为我所用，维护我国在经济上的合法权益。

作为上述两文合乎逻辑的发展，先生于1981年发表了“论会计理论的继承性”（载《厦门大学学报》1981年第3期）。文章运用历史唯物主义的分析方法，以会计学的性质为起点，认为“会计学是一门探讨微观经济信息的提供方法的科学”，简言之，是一门“方法学”；它不同于一般的社会科学，技术性是其本质属性。现代复式簿记的基本原理、方法和技术，是从中世纪的意大利逐步继承下来的。即使是长期被认为替资本主义剥削制度制造舆论的关于借贷记帐法的“拟人理论”，也有比较合理的成分，为后来的复式记帐所吸收。而当代资本主义制度下的“公认会计原则”，是对财务会计理论的全面继承和发展，尽管其中有些观点或多或少地打上了“阶级烙印”，但它们主要反映了商品经济的共同特征，是人类共同财富，我们完全可以批判地加以继承。这篇论文完全推倒了在所谓“社会主义会计”和“资本主义会计”之间人为筑起的高墙，为会计界的全面思想解放，为西方会计理论和方法的全面介绍与引进，作了充分的舆论准备。这篇论文，不论在理论深度、现实意义或是文章本身的逻辑结构方面，都堪称经典之作。在此后的一系列论文中，先生逐渐使用“社会性”代替了“阶级性”的提法。亦即：每一种理论都有其代表性的作者，他们的观点，在一定程度上反映了作者的主观意识和所处的社会背景；各社会形态的统治者可以通过会计规范的实施来为其利益服务，但他们无法改变会计规范本身科

学的东西。在这里,会计的技术性得到了进一步强调。

2. 关于会计的本质

会计究竟是什么?对这一本质问题的回答,决定了对会计的许多最基本概念的认识。长期以来,一直存在着“管理工具论”、“管理活动论”、“艺术论”和“信息系统论”等多种观点的争论,先生也曾在长期探索中不断深化着自己的认识。进入 80 年代,随着信息论、系统论、控制论和计算机技术等先进的理论与方法逐渐渗透到包括会计在内的各个学科领域,先生开始重新审视对会计本质的认识,并逐渐形成对“信息系统论”的认同。在“关于会计定义的探讨”(载《会计研究》1983 年第 4、5 两期)一文中,先生从经济信息在现代经济管理中的特殊重要性、会计信息在经济信息中的地位、会计固有的“反映”职能、会计特有的数据加工处理方法等方面进行阐述,最终得出了会计是一个“以提供财务信息为主的经济信息系统”这一合乎逻辑的结论,并且强调,这一定义能较好地把“管理工具论”或“艺术论”同管理活动统一起来。从信息系统论的立场出发,文章还重新认识了会计的对象、职能、方法、主体和目的等问题。

严格地说,信息系统论并不是先生的创见,“会计是一个信息系统”(Accounting is an information system)在若干年前已成为西方会计文献中流行的观点。但对这一观点作全面的分析论证,系统地介绍到中国,并以此为基础重新构建我国会计理论的总体框架,先生是导先河者;而将会计界定为“以提供财务信息为主”,以强调会计区别于其他微观经济学科的本质特点,先生是第一人。从此,“信息系统论”得到越来越多会计同行的理解和接受,成为关于会计本质的主流观点。

3. 对会计对象的重新思考

世界上没有永恒的理论。一种充满生命力的理论,成熟于不断的自我更新和自我完善之中;一个理论家的真正风范,在于敢于以

宽广的胸怀接纳一切合乎科学的观点,同时不断修正(甚至否定)和充实自己的理论。在将自己的思维定位于“信息系统论”之后,先生又开始重新反思会计的一系列基本理论问题。对会计对象认识的深化就是一例。

早在 1983 年,先生就运用马克思关于资本循环与周转的理论重新分析社会主义制度下的会计对象,并抽象出它与资本主义制度下会计对象的共性——基于商品生产而形成的价值运动(参见“社会主义企业会计对象的探讨”,载许涤新主编《资本论研究》,中国社会科学出版社,1983 年)。而在承认“会计是一个信息系统”之后,资金运动(或价值运动)这一独立于会计信息系统之外的客观经济过程,是否仍能作为会计的对象呢?这一疑问在“关于会计对象的再探讨”一文(载《厦门大学学报》1986 年第 1 期)中得到了解答。该文首先肯定地回答,“只要商品经济没有退出人类社会的活动舞台,会计应当反映和控制的主要对象……就必然是价值运动。”但是,客观存在的价值运动并不能直接输入会计信息系统,会计信息系统所处理的对象应当是价值运动发出的信息,简称价值运动信息,具体表现为会计凭证记录下的各种数据。这些数据通过会计信息系统的加工处理,最后以会计报表方式再现价值运动的过程与结果。这就是关于会计双重对象(会计的反映对象和作为一个信息系统的处理对象)的著名论断,它把关于会计对象的“资金运动(价值运动)论”和关于会计本质的“信息系统论”完美地结合起来,形成一个无懈可击的理论体系。

4. 对西方会计理论的全面介绍

作为一位胸襟宽广的会计学家,先生始终以敏锐的目光,密切注视着国际会计界的每一新发展;而在赢得会计界的全面思想解放以后,先生又身先士卒,将国外会计界的先进成果逐一展示给我国广大的会计工作者。如前所述,早在“论会计理论的继承性”等文章中,先生就已经对西方“公认会计原则”的主要内容作了较为全