

财务管理 若干理论问题探讨

熊开基 著

宁夏人民出版社



序

熊开基同志一生从事会计工作。曾任中国商业会计学会学术委员、特邀理事,宁夏会计学会副秘书长,宁夏注册会计师考试委员会委员等技术性职务,是我国有一定影响的会计学方面的专家。熊开基同志解放前毕业于重庆立信会计专科学校和南京国立政治大学高等会计审计专业;解放后,在会计工作不被人们重视的相当长的一段年代,他在上海华东军政委员会贸易部、国家对外贸易部财会局、宁夏商业厅财会处等会计工作岗位上,默默地耕耘,勤奋工作,耗尽了毕生心血。改革开放的号角吹响后,他立即认识到我国会计工作已面临重大历史转折,他以极大的热情,一面工作一面撰写了大量的财会学术论文,宣传会计工作,探讨新时期的会计理论。其热情之高,干劲之大,真有点与他当时的年龄、身体不相适应。

熊老可不是人云亦云的人。他考虑问题很深、很细。他的文章总给人耳目一新的感觉。如他对“折旧”的实质是“价值转移”的论述,指出了我国理论界认同的“保证资金供应”和西方会计界关于“原始成本分配”理论与实际不符的问题;又如,他对成本的实质是“垫付”的论述,认为我国理论界的“成本价格”学说和西方会计界的“代价”学说均不够确切;再如,他关于会计实质的论述,认为当前我国会计理论界普遍将会计的实质归纳为“管理”的论点过于简单,管理的内涵不属于会计范畴,会计的实质只能是“平均劳动时间(价值)的核算”;还有关于财务的实质是“节约劳动时间”的论

述,为更深入理解财务的任务提供了理论依据。他的这些观点,立论严谨,推理有力,树立了一家之言,无不给人以新的启迪。

熊老与众多从旧社会过来的知识分子一样,一生经历坎坷,但他始终热爱会计事业,并为之奋斗终生。熊老离我们而去了,但他那瘦长的身影,执著认真严谨的风范,还常常浮现在我们眼前。本书收集了作者 52 篇具有代表性的论文,我想这不单是对作者的怀念,而是在身后让其作品继续发挥有益于人民的作用,这不也正是作者的遗愿吗?

熊德琪

1998 年 8 月 1 日

目 录

折 旧

关于固定资产无形损耗与折旧的关系问题	
——与刘国光、梁文森二同志商榷	1
关于固定资产折旧年限的几个问题	
——与柳标、田椿生二同志商榷	11
关于第一种无形损耗的几个问题	
——与俞振德、刘国光二同志商榷	19
大修理基金的几个问题	29
再论固定资产第二种无形损耗和快速折旧的性质问题	
——与田椿生、俞亚丽二同志商榷	40
提高折旧率存在的问题和改进设想	52
对折旧成本概念和折旧方法中两种不同观点的看法问题	
——与杨纪琬教授商榷	73

成 本

社会主义商品成本不是价值	
——与胡培兆同志商榷	82
关于社会主义工资是不是成本的问题	
——与张泽荣同志商榷	93
一般成本概念初探	104

浅议书刊印刷企业铅料浇版铸字的成本核算问题	119
关于“CV 转化论”的几个问题	129
“C + V 成本论”的问题在哪里?	139
试论一般成本概念	143
关于“C + V 成本论”的几个问题	149
社会主义工资为什么构成成本	155
对商品流通企业商品进存费用的核算问题的探讨	162
论“资本支出”和“收益支出”	172
关于成本概念及其基本特征的认识和理解问题	
——与杨纪琬教授商榷	184

会 计

关于增减、借贷之争的几个问题	194
关于商业企业会计基础工作的审计问题	206
试论会计基础工作的制度基础和人员基础	212
对全民所有制企业会计人员双重身份问题的看法	216
注册会计师业务的特征和发展前景	225
商业供销企业会计改革的几个问题	235
也谈“过程的控制和观念总结”	246
谈谈中外合资企业财务与会计的特点	254
宁夏会计师事务所在外贸企业开展会计报表验证业务	
取得初步成效的思考	265
对企业会计准则(草案)的几点意见	273
改写会计教材的尝试	281
“稳健主义”根本不是会计计价原则	
——与杨纪琬教授商榷	287
关于资金静态诸概念及其结构的几个问题	
——与杨隆寿同志商榷	299

关于资金动态诸概念及其关系的几个问题	
——与杨隆寿同志商榷	310
如何理解复式记帐法	320
固定资产会计准则(征求意见稿)中的几个问题	322
递延资产具体准则稿中的两个问题	330
会计概念的定义与会计的本质属性	339
行政事业单位为何要改用借贷记帐法	
——与齐代民、彭玉书二同志商榷	347
怎样理解费用型资产	
——兼论在建工程的利息支出	356

财 务

浅谈商业企业的经济活动分析	363
商业供销企业如何提高经济效益	373
国营商业企业实行利改税的一些具体方法	383
也谈资金循环公式问题	
——与胡瑞梁同志商榷	395
关于商业企业商品损失财务会计处理的几个问题	407
谈谈商业企业承包中有问题商品的评估考核问题	419
论商品的无形损耗	423
试论货币时间价值的实质	428
关于财务与会计的起源和财务的定义	432
国有企业建立现代企业制度在核实财产界定产权中的	
几个财务问题	439
国有企业必须具有法人财产所有权	
——与孙雅川、吴易风二同志商榷	449
国有资产净收益的“终极所有权”不应分离给企业职工	
享有	458

关于固定资产无形损耗 与折旧的关系问题

——与刘国光、梁文森二同志商榷

刘国光同志在《经济研究》一九七八年第七期上发表的《关于固定资产无形损耗和更新的一些问题》一文中，提出固定资产提前报废的损失，“同固定资产的有形损耗和其他物质消耗一样，是应当从产品价值中取得补偿的”主张。十多年前，他和梁文森同志就已提出这个问题。^① 对他们的观点和主张，我想提出一些商榷意见。

一、什么是折旧？

研究固定资产无形损耗应否由折旧费补偿的问题，首先要弄清楚什么是折旧。这是正确解决问题的前提。马克思说：“损耗（无形损耗除外）是固定资本通过消耗而逐渐转移到产品中去的价值部分。这种转移是按固定资本丧失使用价值的平均程度进行的。”^② 据此，我认为，折旧这个概念所反映的客观事物的基本内容，应当有以下三个要点：

一、固定资产只有在劳动过程中的损耗，才能转移价值。也就是说，只有在作为劳动手段发挥作用的时候，才能转移价值。马克

^① 参见刘国光、梁文森《试论固定资产无形损耗的补偿和折旧的关系》一文，载《经济研究》1963年第9期。

^② 《马克思恩格斯全集》第二十四卷，第191页。

思说：“机器和固定资本其他组成部分的价值再生产出来的持续时间，实际上不是由它们的单纯的存在时间决定的，而是由它们在其中发挥作用和被使用的整个劳动过程的持续时间决定的。”^①又说：“生产资料只有在劳动过程中丧失掉存在于旧的使用价值形态中的价值，才把价值转移到新形态的产品上。”^②

二、固定资产转移到生产物中去的价值，以固定资产加入劳动过程的当时的现有价值为准。马克思说：生产资料“在劳动过程中所能丧失的最大限度的价值量，显然是以它们进入劳动过程时原有的价值量为限……”^③

三、基本折旧基金是固定资产价值转移到生产物中去的一部分价值的货币形态。它以转移当时的价值为准，受转移价值的制约。马克思在分析“固定资本的独特的流通，引起独特的周转”时写道：“固定资本因损耗而在实物形式上丧失的那部分价值，作为产品的一部分价值来流通。产品通过流通，由商品转化为货币；从而劳动资料中被产品带入流通的那部分价值也变为货币，而且随着这种劳动资料在多大程度上不再是生产过程中的价值承担者，这部分价值也就在多大程度上从流通过程中作为货币一点一滴地落下来。”^④这种“落下来”的货币的一部分，就是基本折旧基金。可见，基本折旧基金是受转移价值的制约的，转移多少，才“落下来”多少。

以上三个要点都是与刘、梁两同志的主张有出入的。

二、提前报废固定资产的残值转移到产品中去了吗？

刘、梁两同志主张提前报废损失应由折旧费补偿，其中有如下

① 《马克思恩格斯全集》第二十五卷，第 93 页。

② 《马克思恩格斯全集》第二十三卷，第 232 页。

③ 同上。

④ 《马克思恩格斯全集》第二十四卷，第 182 页。

两个理由。一个理由是,提前报废损失属于社会生产的必要耗费,应由折旧费补偿;另一个理由是,马克思并未把这种损失排除在折旧之外。

先讨论他们提出的第一个理由。

刘、梁两同志认为,提前报废的残值虽然“只能当作废料来处理。但是劳动手段的残余价值,却仍应在社会必要耗费的限度内,与有形损耗的价值一道转移到产品中去。这种情况,同棉纺工业中飞花的损失,金属加工业中铁屑的损失,是类似的”。刘、梁两同志立论的根据,是把马克思在《资本论》第一卷里讨论纺纱过程时说的“飞花”拿来比拟。我认为,把提前报废的残值来同飞花类比推论,是不妥当的。

一、劳动手段的提前报废,并不是它被制造出来或它在报废前参加劳动过程的条件。它的被“破坏”,不是它本身参加劳动过程的结果。我们不能说,这台机器必须日后提前报废,现在才能被制造出来,才能制造某种产品;也不能说,由于这台机器现在被制造出来,现在制造某种产品,因此它日后必须提前报废。这同要制造棉纱必然会有飞花、没有飞花不能制造出棉纱的情况,显然不一样。也就是说,飞花损失“是棉纱的一个生产条件”,而提前报废损失却并不是生产该机器或该机器生产某种产品的一个生产条件。

二、劳动手段提前报废的残值,实际上并不是不能利用作新生产资料或形成新的独立的使用价值的废物。它本身的使用价值和价值,并不是像棉花那样由于自己直接参加劳动过程而被磨损“破坏”了,还能使用、实现,还是一种劳动生产物。如果把它拿到一个技术落后的地区去,它的机能就显示出来了。即使如刘国光同志所说,“在它不能转移降级使用的场合”,它本身也仍然能发挥劳动手段的机能,仍然能生产产品,尽管它的生产能力,同代替它的新的机器比较起来,是那样的低,但是,它毕竟还能生产使用价值,没有丧失“它对人类的效用”。也就是说,没有完全丧失它原来的使

用价值,因而也没有完全丧失它原来的价值,只是这些残余价值不能实现,形成社会的浪费罢了。可见,它并不是飞花那样的废物。

三、马克思讲的飞花,是在根据劳动过程各种对象因素的不同情形,分析生产资料的价值如何转移到生产物中去的时候说的。从他分析的几种情况看,比如:燃料转移不留痕迹;原料转移形态变化;劳动手段始终与生产物对立存在;有的生产资料全部参加劳动过程,但只部分地参加价值增殖过程;有的生产资料已全部参加价值增殖过程,而仅部分地参加劳动过程等等。这些情况都严格地限制在特定的劳动过程范围以内。固定资产的提前报废损失,不仅不是发生在它作为劳动手段的劳动过程中,而且也不是发生在它作为产品的劳动过程中,甚至也不是发生在代替它那种新机器作为产品的劳动过程中,可以说是与特定劳动过程本身没有什么关系的。把这种与特定劳动过程无关的损失,计到特定劳动过程中,并“转移”到产品中去,显然是有问题的。

四、从理论上说,固定资产提前报废的损失,并不像飞花那样是不可避免的。飞花损失是一种物理现象,这是无可置疑的。固定资产提前报废损失是由技术进步引起的。但是,应不应当提前报废,是经济现象,并不是一种自然现象。从理论上说,如果科学技术发展规划、生产安排、基建部署、固定资产配置等工作,都能做到尽善尽美,这种损失是可能避免的。并不像刘、梁两同志所说,“乃是技术进步条件下社会生产的必要耗费的组成部分”。即使有最低限度的所谓必要耗费,也并非是直接生产过程中的耗费。

从以上四点看来,飞花和固定资产提前报废损失是不可伦比的。刘、梁两同志所说的提前报废的固定资产“在实际使用期间,以全部价值(包括有形损耗的价值和提前报废的余值),参加产品价值的形成,而提前报废的劳动手段,则不参加产品使用价值的生产过程”,这段比拟的话是不能令人信服的。不仅全部价值参加产品价值形成的论断,缺乏有力的论据,而所比附的部分参加劳动过

程的论述,也与马克思的原意不相符合。马克思所说的部分参加劳动过程,是指除棉花中被破坏的一小部分飞花而言,产生这个“部分”的原因,是劳动过程本身。劳动过程,是指特定的一次劳动过程。而刘、梁两同志所比附的劳动过程,虽未明说,但可理解为:系指自然寿命期间;所谓“部分”,系指相对于自然寿命期间而言的“部分”,即实际使用期间(实际上所谓提前报废部分的劳动手段,也就是全部劳动手段,如系指这个“部分”,则同马克思所说的“部分”只是字面相同)。产生这个“部分”的原因,不是劳动过程本身。可见刘、梁两同志所说的,同马克思所说的,概念既不相同,情况也不一样。

下面再来讨论他们提出的第二个理由。

刘、梁两同志将《资本论》一九五二年版中译本第二卷第一九三页的一段话,根据俄文本改译为:“撇开无形磨损不说,磨损就是固定资本由于其使用,依它丧失使用价值的平均程度,而逐渐转移到产品上去的价值部分。”刘、梁两同志在引完这段话后接着注解说:“这段引文中的‘无形磨损’,从引文前的叙述看来,是指固定资本的贬值,而不是指提前报废的损失来说的。”从着重点去看,似乎认为马克思并没有把提前报废损失撇开不说,因而就包括在磨损之中。如果我的这种推测不错,那就是值得讨论的。

我认为马克思的这段话,并没有把提前报废损失包括在磨损之内的意思。首先,从引文的叙述看,紧接着的前一段,就是讲的提前报废:“……竞争战又使旧的劳动手段,在它的自然寿命未满足以前,必须由新的劳动手段来替换……”再前一段,则是讲的贬值:“经过十年之后,原来值四万镑的机车和车辆,已经可以用三万镑买到。”两种无形磨损都叙述过了,然后再讲“撇开不说”,显然是把它们真正地都撇开了。其次,从原文的“由于其使用”和“依它丧失使用价值的平均程度”这两句话,也可以明显地看得出来都撇开了。马克思紧接着这段话,就分析了这种磨损的两种情况。一种

情况是“固定资本有一定的平均的寿命”，并且拿马做例子；一种情况是“有周期的或部分的更新。”^① 显然，马克思所说的“丧失使用价值”，是指平均寿命的终结，而不是指提前报废。马克思不只一次的强调这个问题。他在分析固定资产的价值如何转移到产品中去的时候曾说：“同一生产资料，作为劳动过程的要素，是全部加入同一生产过程；作为价值形成的要素，则只是部分加入同一生产过程。”^② 这段话的后面，他又加以脚注说：“正文中所说的那种损耗是任何医师都不能医治的，它逐渐导致死亡。”并且进一步用了一段引文：“这种磨损有时是不可能补偿的，例如，它会使一把刀最后弄到这种地步，连磨刀匠也会说，这把刀子不值得再开刃了”，用这段引文来说明他所说的失去作用的含义。由此可见，不论马克思所说的“丧失使用价值”也好，“失去作用”也好，都只能解释为自然寿命完结，而不能解释为提前报废。那么，是不是马克思把提前报废这件事疏忽了呢？我认为也不是的。马克思论述过：“……不断实行的改良，这会相对地减低现有机器、工厂设备等等的使用价值，从而减低它们的价值。”他在论述采用新机器初期，还没来得及把它的价值再生产出来之前就变得陈旧之后接着就说：“这就是为什么在这样的时期盛行无限延长劳动时间、日夜换班工作的原因之一，这样做的目的，是要在短期间内再生产机器的价值，而又不使机器的损耗算得过高。反之，如果机器的短的作用期间（在可以预料的改良面前，机器的寿命总是短暂的）不能用这种办法得到补偿，它就会把过大的价值部分作为无形损耗转移到产品中去，这样它就甚至连手工劳动也竞争不过。”^③ 从这段话里可以看出，不仅马克思没有把提前报废损失看作社会生产的必要耗费，主张应转

① 以上引文均见《资本论》第二卷，1952年版，第193页前后。

② 《马克思恩格斯全集》，第二十三卷，第230—231页。

③ 《马克思恩格斯全集》第二十五卷，第130页。

移到产品中去,就是资本家也没有这种想法。资本家总是害怕无形损耗,所以不得不采取“无限延长劳动时间、日夜换班”等办法,不使机器停顿,加速机器运转,争取早日把劳动手段的价值全部转移到产品中去,以避免损失。

从以上对两个方面的分析看来,刘、梁两同志关于提前报废损失应由折旧费补偿的主张是有问题的,与劳动手段只有在劳动过程中发挥作用时才能转移价值的精神不相符合。

三、折旧究竟应以什么时候的价值为准?

刘、梁两同志在评价分期分批地对固定资产进行重新估价的办法时说:“按上述重估价值计算和提取的折旧额,仍然不可避免地会超过理论上的转移价值额;各年提取的折旧的累计总额,也会超过更新时原有生产能力的重置价值。……折旧提成中包含的这一差额,就其经济性质来说,并不属于简单再生产的补偿基金范围,而是来源于积累基金。”(着重点是原有的)这就是说,超过更新时原有生产能力的重置价值的部分,来源于积累基金,不属折旧性质。

固定资产贬值,是按照完全价值计算的,但贬值损失,则是指贬值当时固定资产现有净值所遭受的贬损而言,二者不是一个概念。例如,甲种机器购进价 1,200 元,使用期限十年。前四年未贬值,按原购进价摊提折旧共 480 元;第五年起,贬值百分之五十,直至废弃,按贬值后的价值计算,六年共摊提 360 元,十年共摊提折旧 840 元,超过更新时原有生产能力的重置价值 600 元的差额为 240 元。这个差额,按照刘、梁两同志上述分析,来源于积累基金,不属折旧性质。但是,这个差额,明明发生在前四年未贬值时的摊提折旧中,当时,甲种机器确实还包含着这个差额的价值,尚未“遭贬”;也确实伴随着使用价值丧失的平均程度,在四年内逐年转移到产品中去了,并转化成了货币——基本折旧基金,并非刘、梁两

同志所说的“不伴随着它的使用价值的丧失”的贬值损失；它确实来源于甲种机器中的物化劳动，并非来源于多摊而挤占国民收入的活劳动，因而它属于补偿基金，属于折旧性质，并非如刘、梁两同志所断言的积累基金。如按更新时原生产能力的重置价值计提折旧，把贬值总额都当作无形损耗，那就会把贬值、贬值损失和折旧这三个不同概念的内涵和外延弄得不清楚了，把将来的不确定的价值当成折旧时的真正价值计提折旧了，从而也把价值概念弄混乱了。所以如此，主要的问题是，它与前面论述的折旧的第二个要点关于转移价值以加入劳动过程的当时价值为准的精神不相符合。

四、折旧基金的使命是什么？

刘、梁两同志提出折旧基金的使命“应保证以使用价值为标准的固定资产简单再生产”的论断。主张“必须根据劳动手段在经济上可能使用的时期，来规定折旧年限和制定折旧率”，认为这样就可以“充分保证新技术设备投资中相当于固定资产原有生产能力部分所需资金的补偿”，“才能正确计算技术进步条件下固定资产的实际消耗，核算固定资产的经济效果，安排固定资产的综合平衡，处理固定资产的简单再生产和扩大再生产的关系。”

基本折旧基金本来是劳动手段转移到产品中去的那一部分价值的货币形态。它的数额能不能“充分保证”完成刘、梁二同志赋予它的上述使命，取决于实际转移价值的多少，而实际转移价值的多少，又取决于劳动手段的价值变动和利用情况——这是原因，是主动者，而折旧、折旧基金则都是结果，是被动者。把上述使命赋予后者，就有倒果为因之嫌。即使按照上述主张的方法计提折旧，数额也不会与废弃时的重置价值完全相符，而只要不完全相符，则上述对固定资产安排综合平衡、处理简单再生产和扩大再生产的关系等目的就不能达到。何况按上述主张计提折旧的比较准确的

方法至今尚未找到呢？由此可见，上述使命在理论上是缺乏根据的，在实践上是无法完成的，上述目的也是无从达到的。所以如此，主要的问题是，它与前面关于折旧的第三个要点中所论述的基本折旧基金是从劳动手段中“落下来”的货币的精神不相符合。显而易见，折旧基金的用途，不过是备作固定资产的替换，并无其他使命可言。

研究折旧及其与无形损耗之间的关系，本来属于研究固定资产再生产的价值方面，包括其中的“价值革命”方面。企图把它同研究使用价值方面合并起来，甚至要求前者“服从”后者，以期毕其功于一役，那是很困难的。价值的实际运动是复杂的，马克思在研究简单再生产理论时，就剔除了价值方面的这些复杂因素。他说：“不仅要假定，产品按照它们的价值交换，而且还假定，生产资本的组成部分没有发生任何价值革命。”^①他还对第Ⅱ部类必须用实物来补偿的固定资产所必需的货币假定了一个前提：“在前几年，第Ⅱ部类资本家手中已经积累了这种转化所必需的货币。”^②这两个假定，正好是我们所研究的实际问题。在实际计算安排固定资产再生产的各种关系时，如何利用切实可行的方法，还需要努力探索。

五、无形损耗的性质究竟是什么？

照我看来，两种无形损耗，都属于纯粹的财产损失性质。就像消费资料中的老产品一样，由于技术进步出现的新产品，把它们“挤”了，需要削价报废处理。两种都有价值损失，都导致国家资金的减少，需要由积累资金来弥补。正如马克思所说，“贬值的意

① 《马克思恩格斯全集》第二十四卷，第436页。

② 《马克思恩格斯全集》第二十四卷，第507页。

是不言自明的”。^① 第二种无形损耗,还同“资本的束缚”情况相同。马克思说:“我们把资本的束缚理解为:如果生产要按照原有的规模继续进行,产品总价值中的一部分就必须重新转化为不变资本或可变资本的各种要素。”^② 马克思正是在《资本的增值和贬值、游离和束缚》这一节里把两种无形损耗作为例证来论述的。^③ 这就说明,马克思不是把无形损耗(包括提前报废损失的第二种无形损耗)看作折旧,而是看作资本的损失。在社会主义社会里,也就是国家资金的损失。

科学技术同其他一切事物一样,也是一分为二的。它的不断发展和应用,给人类带来巨大利益,但也带来小量的损失。它带来的“公害”所造成的损失,同它带来生产资料提前报废所造成的损失,都是我们在生产斗争中的一种“牺牲”,一种“代价”。对待这些损失的办法,一是力争减少,二是从积累资金中安排一定的后备,予以及时弥补。至于如何安排,才能弥补及时,才能促进新的科学技术和设备的推广应用,则需根据实际情况确定。

(载《中国经济问题》1980年第3期)

① 《马克思恩格斯全集》第二十五卷,第127页。

② 同上。

③ 参阅《马克思恩格斯全集》第二十五卷,第130、131页。

关于固定资产折旧年限的几个问题

——与柳标、田椿生二同志商榷

柳标、田椿生二同志在《经济研究》1980年第9期上发表的《关于我国固定资产折旧的几个问题》一文(以下简称柳文),对目前我国固定资产的折旧年限应否及如何调整问题发表了一些意见。现就几个问题,谈点个人看法,请柳、田二同志及关心这方面问题的同志指正。

一、确定固定资产折旧年限的客观依据究竟是什么?

柳文说:确定固定资产折旧年限的客观依据“就是马克思说的‘根据它执行职能的平均持续时间来计量’。也就是说,要根据固定资产使用情况、‘自然力的影响’和无形损耗这三个因素预计的固定资产使用年限,来确定折旧年限。”这个论断有以下两点值得商榷:

一、柳文所引的马克思说的这句话的全句是:“这种生产资料(指劳动资料——引者)把多少价值转给或转移到它帮助形成的产品中去,要根据平均计算来决定,即根据它执行职能的平均持续时间来计量。”马克思紧接着解释说:“这个持续时间,从生产资料进入生产过程时起,到它完全损耗,不能再用,而必须用同一种新的物品来替换或再生产时为止。”^① 他还说:“只要它还起劳动资料

① 马克思:《资本论》第二卷,人民出版社1975年版,第176页。