

“会计当而已矣”的思想解析

梁德华 蒋 琰(教授)

(南京财经大学会计学院 南京 210023)

【摘要】约两千多年前,孔子对其会计职责作出“会计当而已矣”的总结。而在当代,会计中的“当”字有了新的内涵。为此,本文回顾历史,分析现在,展望未来,从“当”的标准和评审人制度的角度出发,采用横向加纵向的井式研究方法,对此加以研究,有助于我们了解会计发展历史与会计演变进程,从而为“当”的现实意义和发展方向提供有益的启示。

【关键词】会计当而已矣 职责标准 评审人制度

约在两千多年前,我国古代大教育家、思想家孔子(公元前551—479年)在总结其库管小吏的职责时说过“会计当而已矣”。这样的论断被后人看作是早期的会计思想,为会计学者们所推崇和研究。在研究过程中,学者不断验证着旧解,发掘着新意,会计“当”的含义也不断地

引申,现实意义不断地被解读。“会计当而已矣”在当时究竟是什么意思?有着怎样的时代意义?当今背景下,“当”又有什么新的含义和发展?本文将采用横向加纵向的井式研究方式,从“当”的标准和评审人的角度加以探究和分析。

产权转移书据类印花税、建筑安装工程承包类合同印花税三种。按上述数据测算,房地产业直接涉及的印花税=2 064.00(资本账簿)×0.05%+3 431.91(土地合同)×0.05%+10 000.00(销售合同)×0.05%+2 464.84(工程建筑成本统一归类为建筑安装工程承包合同)×0.03%+5 896.75(建设成本)×65%(借款比例)×0.005%=8.68(元),房地产业上下链产生的印花税不予考虑。

3. 行政规费收入。主要包括:①墙改基金:按定额每平方米5元收取,再返还80%,实际费用为每平方米1元。②工伤保险:按建安造价0.15%收取=2 464.84×0.15%=3.70(元)。③建筑意外保险:按建安造价0.15%收取=2 464.84×0.15%=3.70(元)。④水泥扶散基金:按每吨3元收取,折算每平方米约为0.3元。⑤劳保费:按建安造价2%,再返还92%,实际收取=2 464.84×2%×8%=3.94(元)。⑥销售契税:转移土地、房屋权属的单位和个人按3%缴纳的契税=10 000.00×3%=300.00(元)。⑦登记交易手续费:按定额每平方米3元收取。⑧除上述收费外,各地方政府及相关事业单位和水、电、煤、通讯、消防、卫生等垄断部门对房地产企业还征收各种名目的费用。考虑到费用繁杂及有些费用属政府部门提供的有偿服务,所以本文不作详细列举。

按上述分析数据,房地产业直接和间接上交国家财税=3 431.91+1 697.60+82.82+61.62+41.64+5.00+16.51+

5.31+0.64+8.68+1.00+3.70+3.70+0.30+3.94+300.00+3.00=5 667.37(元),即房地产企业要将销售收入的56.67%上交给国家财税。

考虑税后利润分配的20%资本得利息=1 815.97×20%=363.19(元),故房地产企业的销售收入的60.30%以上要上交给国家财税。

三、总结

按上述分析数据,每平方米销售价格(购房者支出)的利益结构分成如下:房地产业投资人获得的净收益约为14.50%,建设成本及费用为24.50%以下,国家财税收入为61%以上。如果考虑项目建设的市政工程的一部分参与到城市的功能服务中,以及房地产对银行信贷和建筑业等相关行业的拉动和许多行政规费性收入,则房地产业上交国家财税的比重将更高。

通过以上分析,中国商品房和商品住宅的房价为什么会高,高的主要源头在哪里,应该大致是可以明确了。为什么国家一再调控但房地产的价格却是越调越高,主要原因是宏观调控的方向主要针对购房者,而不是针对房地产业的利益获得者,没有采取反垄断模式的调控措施。

主要参考文献

黄朴,张鹏丽,王轶.房产税新政对楼市的影响.财会月刊,2012;27

一、早期“当”的含义标准和评审人制度

由于“会计当而已矣”独特的理论意义,会计“当”的历史含义一直为理论界所关注,它的研究结论可谓百家齐放,百家争鸣,莫衷一是。笔者认为,事情的发生,往往都有其特定的时间和空间局限。因此要正确理解“当”在当时的含义、标准和评审人制度,就有必要回归到当时的社会环境,并考虑孔子的社会处境,孔子本人的儒家思想,以及“会计当而已矣”的语义背景。

“会计当而已矣”完整的语句段落出现在《孟子·万章下》中,“为贫者,辞尊居卑,辞富居贫,恶乎宜乎?抱关击拆。孔子尝为委吏矣,曰:“会计当而已矣”,尝为函田矣,曰:“牛羊茁壮长而已矣。”位卑而言高,罪也。”(刘长青,2009)。大致的意思是说:安于贫苦的人不愿意做高官,反倒愿意在低位任职;不愿享受高薪,乐于接受低薪,那又将是什么样的职位呢?比如像守卫打更的工作。孔子曾经是库管小吏,他说“会计嘛,做到当就是了。”他曾做过畜牧的官,说“把牛羊养的肥壮就是了。”对于处在低位而说高位的事,那就是罪过了。

从整体层面来看,这段话的核心思想是要求人们在其位,谋其职,言其语,处于什么样的位置,完成什么样的职责,说什么样的话。“会计当而已矣”自然要满足这样的语义背景。因此,我们要充分理解孔子其语,就要分析他当时所处其位,所谋其职。

孔子当时身处库管小吏,干着管仓库的差事。对于孔子的职责,“当”自然是要按财制规定,适当的进行收支,该收多的就收多,该收少的就收少,该支多的就支多,该支少的就支少,并将仓库东西的出库、入库、收支加以清楚的记录(刘长青,2011)。再看孔子的思想,他尊崇礼制,恪守中道,讲求“俭不违礼,用不伤义”。这就更加验证了“在其位,谋其政”的理解思路的正确性。“当”针对的是“委吏”的职责标准,而不是统一的会计标准。从孔子所处的时代来看,会计尚未独立出来,形成自己的体系。“会计当而已矣”也只是早期的会计启蒙。

除了考虑“当”的标准,还应解读的是“当”的评审人制度。当时孔子身处委吏,在其上有宰夫主管,“句中,则令正日成,以参互考日成”;往上有小宰主管,“月终则以官府之叙,受群吏之要;岁终,则令群吏致事”;再往上是冢宰主管,“颁其贷于受藏之府,颁其贿于受用之府,岁终则以货贿之入出会之。”这样看来,孔子职责“当”与“不当”的评审检查主要在于他的上级——宰夫主管、小宰主管和冢宰主管。根据史料记载,当时的宰夫虽然“爵位是下大夫,位居司会之下”,职位不高,但他却可以越级向冢宰甚至天子汇报,具有很强的独立性和权威性。由此看来,当时已经建立起自下而上逐级上报和自上而下逐级审查的基本审计形式,并且具有审计的基本特征——独立

性,出现了审计的基本萌芽。

二、会计“当”的当代标准与评审人制度

经过两千多年的发展,会计的内涵不断扩充,外延不断伸展,并形成相对独立的学科。相应地,会计“当”的标准及评审人制度已建立相对完整的体系。

1. 会计“当”的标准。就我国会计规范层面来看,“当”的标准分为四个层次。第一层次即会计法规,它是指由国家强制实施的有关会计工作的法律、条例、规则和制度的总称。它主要包括《会计法》、《注册会计师法》、《审计法》以及其他对会计有所规定的法律。第二层次即准则规范,我国的会计准则由财政部以政府法规的形式颁布,和会计法规一样具有相当的强制性。它包括基本会计准则和具体会计准则。第三层次即单位内部会计制度,它是指导单位会计工作的规定、章程、制度的总称。它具有自主性,非强制性等特点。第四层次即会计职业道德规范。

从孔子“当”的职业标准来看,当时的“会计当而已矣”涵盖了会计规范的第一,三,四层次。对于仓库保管员,会计规范延续了二千年前“恰当收支,清楚记录”的职业标准的要求,并加入了账实相符等新的财产安全的内容。这样来看,“会计当而已矣”是会计思想启蒙的说法也就不足未过了。

会计准则的出现,真正使我国的会计走向规范化,而当时的“当”未涉及这一层次,所以说也只是职业标准而已。就会计信息而言,当今“当”的标准分为两个层次:

一是总体层次,它是对会计信息总体提出的要求,可以看成会计信息的一般性要求。首先,会计信息要能够满足会计目标的要求,为投资人、债权人和其他类似信息使用者提供有利于经济信息决策的信息(葛家澍,2005)。同时,会计信息要符合权责发生制的会计基础和信质量要求,做到可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性以及及时性。

二是具体层面,就具体项目的会计信息提出的要求。具体要素要符合相应的定义和性质,要素的确认和计量要符合相应的原则,财务信息的呈报符合相应准则的规定。例如收入,首先要符合它的定义和由企业日常经营活动形成的性质,其次要满足以下五个确认条件:①已将商品所有权上的主要风险和报酬转移;②既没有保留与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施有效控制;③收入金额能可靠计量;④相关经济利益很可能流入企业;⑤相关成本可靠计量。对于关联方相关的收入还要加以披露。

我们再从会计信息标准的角度来看孔子的“当而已矣”,“恰当收支,清楚记录”符合了会计信息的可靠性要求,能真实、中立地反映了会计信息,部分做到了“当”标准的总体层次要求。关于具体层面,这可能需要进一步的

考证了。

2. 会计“当”的评审人制度。关于“当”的评审人制度,我国已经建立起政府审计、内部审计、民间审计三维一体、各司其职的审计制度。①政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计,它主要监督检查各级政府及部门的财政及公共资金的收支、运用情况。目前,我国建立起主要由审计署、审计厅、审计局构成的,由上至下相对独立的政府审计机关。②内部审计是由各部门,各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计。内部审计主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。民间审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计事务所进行的审计。③民间审计,由于其在业务上具有较强的独立性,客观性和公正性,为社会公众所普遍认可。民间审计,独立第三方,创造性的出现是评审体系最完美的一笔。

三、会计“当”的沿袭与发展

从横向来看,孔子当时是处在库管小吏的职位上提出的“会计当而已矣”。在“在其位,谋其政”的语义背景和孔子“在其位,谋其政”的指导思想下,“当”的标准自然也只能是职责标准,而非严格意义上的会计标准。在当时,“当”的评审主要依靠于直线式的上下级检查,而没有设立相对独立的评审机构。虽然宰夫的职责允许其跨级上报,但横向独立性的缺乏仍然使其效果受到很大的限制。而当今,随着会计形成独立的学科,“当”的标准和评审也建立了相应的体系。“当”的标准,从会计规范角度和会计信息角度来看,有着不同的层次。“当”的评审也已建立起政府审计、内部审计和民间审计三维一体的制度体系。

从纵向来看,孔子提出的“当”的标准属于会计规范的第一,三,四层次,并与会计信息要求中的“真实性”要求不谋而合。当今仓库保管员依然保留着“恰当收支,清楚记录”的职责标准,并加入了“账实相符”等新内容。“当”的评审人制度,在保留了上下级直线式建制的审计形式的基础上,更加强调了独立性的要求,这一点在民间审计中体现的尤其明显。

通过上面的分析可以看出,不同的时期“当”有着不同的含义标准和评审人制度,因此很难预测出未来它们的具体内容。但会计“当”的沿袭和发展表明,“当”的发展变化受其所处会计环境的制约、促进和引导。因此,把握未来会计环境的发展变化,是判断现代会计发展趋势的依据(郭道扬,2008)。而对会计环境的影响要素中,又以经济、技术、政治影响最为明显。目前,全球经济全球化持续加强,以云计算为技术代表的大数据时代愈演愈烈,我国的综合实力和国际地位不断提升,三者的协同作用带来的将是会计标准的统一化趋势(实际上,从“当”的职责

标准发展到会计标准,就是其标准统一化的过程)。在国内,这一趋势将会体现在行业会计标准不断统一、完善。在国际上,体现为会计标准的国际趋同。而国际趋同的路线主要有两条,中国的会计标准国际化和国际的会计标准中国化(后者主要受益于我国不断提升的经济、政治地位),最终在博弈中走向会计标准一体化。

从评审人制度的发展来看,无论是政府审计、民间审计、内部审计,对评审人独立性的要求都在不断强化,审计独立性已经成为其发展的灵魂。因此,未来评审人制度的发展走向很大程度上取决于其独立性问题。具体到政府审计,短期内,自下而上的直线式建制的审计形式不会发生变化,这一形式从孔子时代就一直延续至今。因而,政府审计独立性的发展将更加强调横向独立性,从宰夫的跨级检查到现在独立审计机构的发展就充分说明了这一点。改变地方审计机构双重领导,消除地方行政干预将是其较为清晰的变革思路。

四、结语

总之,从横向和纵向的分析来看,孔子“会计当而已矣”应用的是职责标准,即“在其位,谋其政”的范畴,而没有明确会计标准的概念。当时“当”的评判也局限于上下级的直线评判,没有相对独立的政府评审机构。但究其当时所处的时代,“会计当而已矣”具有明显的进步意义。“当”的提出引入了会计标准和会计评审的概念,为后续会计标准(包括会计准则)和会计评审(包括审计学科)的建立和发展做出了理论上的启蒙,在会计发展史上具有重要意义。今天我们对此的研究,有利于我们了解会计发展历史与会计演变进程。以史为鉴,对于进一步讨论和研究会计发展如何适应当下社会的变革,具有一定的作用和意义。

【注】本研究系国家自然科学基金项目(71272237)的阶段性成果,受江苏省第四期“333高层次培养人才工程”、江苏省“青蓝工程”中青年学术带头人、江苏高校优势学科建设工程资助项目(PAPD)、江苏省高校哲学社会科学优秀创新团队建设项目资助。

主要参考文献

1. 刘常青.孔子“会计当而已”思想及其研究成果的资产评估.贵州财经学院学报,2009;5
2. 刘长青.中国会计思想发展史.四川:西南财经大学出版社,2004
3. 韩东京.中国会计思想史.上海:上海财经大学出版社,2009
4. 葛家澍,杜兴强.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005
5. 郭道扬.会计史研究.北京:中国财政经济出版社,2008