

电子网络会倾会计大厦吗？

——关于电子网络影响会计基本假设的反思

□ 任永平

会计基本假设一般认为包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设、货币计量假设四个方面，由于它们是整个会计核算理论的基础，因此，又有会计大厦“支柱”之称。近年来，网络技术的发展已对社会经济的各个方面产生了重大影响，虚拟社区、虚拟企业、生产的即时化、个性化、柔性化，管理的数字化、实时化、远程化等新的生活、生产方式不断涌现，以至于只有用“网络经济”一词才能概括网络对社会经济的影响。社会环境决定会计发展，网络经济的出现无疑将对会计尤其是财务会的各个方面产生深远的影响。当前，一种具有一定代表性的观点是：网络时代将出现一种临时性的结盟组织——“虚拟企业”(Virtual Firms)，它可以根据工作任务或市场变化迅速地“分合、重组”，于是，企业主体时而扩大、时而缩小甚至解散，将造成会计主体模糊或消失；由于虚拟公司的“忽生忽灭”，因此，人们有理由对以持续存在为前提的持续经营假设提出质疑；既然持续经营已不复存在，网络又能够提供实时会计信息，会计分期也确无必要；同时，也由于网络时代货币风险的增加，货币计量假设也将受到挑战。似乎会计基本假设行将消失，会计大厦即将倾倒！本文针对这一观点从另一个角度谈一些看法。

一、企业虚拟化与虚拟企业

从会计假设消亡论的立论依据看，企业虚拟化和虚拟企业是探讨问题的焦点，因此，在讨论之前有必要对虚拟企业作一论述。所谓“虚拟企业”，管理学上是指一种“组织类型”，因此，有时也称为“虚拟组织”，它是针对传统的“实体企业”或“实体组织”而言的。在工业时代，企业代表性的组织类型为“实体组织”。实体组织的特点是：完整化(具有完成业务活动的全部功能)、内部化(将每次业务活动的功能、资源内化到组织之中)、集中化(将各种所需的功能、资源集中在一起)。相反，“虚拟组织”则具有专长化(保留自己核心功能)、合作化(充分利用其他组织的核心功能和资源)、离

散化(利用电子网络超越时间和空间，在全球范围内整合资源)的特点，这些特点构成了虚拟组织对实体组织的组织优势，两者竞争的结果是实体企业不断消亡或分化，企业出现虚拟化。

可见，虚拟企业本身是无法完成企业“完整功能”的(完整功能显然也具有很大的相对性)，必须依靠电子网络建立与其他企业的合作关系，于是，若干个虚拟企业为了完成原来实体企业所具有的“整体功能”就形成了一个“虚拟企业联盟”。在虚拟企业联盟中，有的从事设计、有的从事营销、有的则从事生产等功能活动，但每一项活动对于某个虚拟企业而言总是在发挥它的核心功能作用，具有最强的竞争优势。虚拟企业联盟的边界在理论上可以是“无限的”，也是“多变的”，因为，每个虚拟企业都必须建立起自己的“合作网络”，不断选择更好的、更多的“合作伙伴”，以便在需要时能“一呼百应”，完成“整体功能”。同时，虚拟企业在完成一个特定项目时可能涉及到联盟中的部分成员，在完成另一个特定项目时也可能涉及到联盟中的另一部分成员，正是这一“虚拟企业联盟”，给了人们一种“忽生忽灭”、“虚无缥缈”的感觉，于是，提出会计主体问题、持续经营问题也确在情理之中。

二、会计主体与虚拟企业联盟

会计主体的基本含义是财务会计在提供信息时必须具有明确的空间范围，没有空间范围或空间范围边界模糊都会造成会计信息的失效。例如，企业主将其家用的开支混入其企业的开支范围，则该企业的会计信息对企业经济决策而言就会失去效用。显然，虚拟企业不仅具有明确的企业边界，而且由于其核心功能的保留，也更具有竞争力和稳定性，因此，毫无疑问虚拟企业仍然满足会计主体的假定条件，不会对主体假设的冲击。问题的关键在于，“虚拟企业联盟”在网络时代是否需要作为会计主体来对待？未来是历史的延伸，考察工业时代的会计主体与企业组织之间的

关系,有助于对该问题的认识。

在工业时代,企业是最主要的会计主体,至于战略联盟,尽管在工业时代已广泛存在,但会计管理上并没有产生将其作为会计主体或报告主体来对待的需要。因为会计主体是依存于组织间经济利益关系的,只有组织间存在纯行政式利益关系(如企业内部)或行政与市场混合式的利益关系(如企业集团内部)才需要将它们作为会计主体来对待,以这样的会计主体为前提加工出的会计信息才更有效用。既然战略联盟无须作为会计主体对待,那么,作为企业之间市场化程度更高的虚拟企业联盟则更无须作为会计主体了!因此,定位于工业时代的会计主体假设理论在网络时代并不“过时”,网络时代出现的虚拟企业、虚拟企业集团、以及虚拟企业联盟也并不否定会计主体的存在。

三、持续经营与虚拟企业

持续经营是一个与会计主体密切相关的会计假设,其含义是在加工反映会计主体的会计信息时,必须以会计主体的持续存在为假定前提。网络时代,企业竞争无疑将更加激烈,竞争方式也从财力、物力、人力的竞争转化为知识、信息、人才的竞争,但由于虚拟企业的出现,企业核心能力的形成,竞争难度将逐步增加,企业的稳定性不仅不降,反而也将随之逐步提高,持续经营也将更“名副其实”。此外,无论是工业时代还是网络时代,财务会计提供决策有用信息的基本目标仍然没有改变,因此,提供会计信息仍然须以会计主体持续存在为前提。

从以上分析可知,认为会计主体将要消亡、持续经营不再存在的观点其不足之处就在于它不适当地扩大了会计主体的范围,将会计主体推向了无须作为会计主体的战略联盟和虚拟企业联盟,并将它们作为了网络时代的“代表”。显然,网络时代,会计主体仍将面向新颖的企业形式——虚拟企业,并仍以虚拟企业的持续存在为前提提供会计信息。

四、会计分期与实时信息

会计分期一向被认为是对持续经营假设的补充,其含义是指财务会计在加工会计信息时,将会计主体的持续经营过程人为地划分为间隔相等的时间序列,分期核算经营成果,定期反映财务状况。显然,会计期间的出现既有会计技术上的需要,也有会计信息内容上的内在要求。从会计技术上看,传统的会计信息加工方式既需要时间也需要成本,会计信息传统加工方式上的成本性和时间性限制了管理人员对会计信息的及时性要求,于是,将持续经营的过程划分为期间间隔适当的会计分期,定期加工并提供会计信息便成为了传统会计信息加工方式下的最佳选择。从会计信息的内容上看,会计信息具有两种时间属性——时点性和时期性,反映某时刻静态会计要素的信息(资产负债表信息)

即是时点性的会计信息,反映一定时期内动态会计要素的信息(损益表和财务状况变动表信息)即是时期性会计信息。显然,时期性会计信息的加工与提供总是必须以“时期”为基础或前提的,而不管这个“时期”的长短。

网络时代,电子网络将突破会计信息加工方式上的时间性制约,使会计信息的实时加工和实时传送成为可能,同时,网络技术的发展和广泛运用,也使得会计信息的加工和传送成本已不再是重要问题。于是,满足管理需要,提供实时会计信息成了会计信息加工处理上的首要目标。但会计信息的实时化是否意味着对会计分期的否定?诚然,如前所述,会计分期的出现一定程度上确有信息加工技术上的原因,但会计信息的“时期性”特征却是会计分期出现的根本原因。没有一定的“时间间隔”(即时期)如何取得“收入”、“费用”信息?如何得知以时间为基础的企业经营成果?其实,会计信息实时化和会计分期是两个完全不同的概念,它们并不是相互否定的关系。所谓“实时化信息”也即是“随时随地”可以提供并反映“最新情况”的信息,因此也称为“即时信息”,其对应概念为“定期化信息”,即“隔一定时间”提供一次的信息。“实时信息”否定的是“定期信息”,而不是“会计分期”。诚然,“定期信息”与“会计分期”在含义上具有一定的联系,都与“期间”有关,但两者也有着根本的区别,前者中的“期间”是指“提供”会计信息的“间隔期”,而后者中的“期间”是指“加工”会计信息的“时期特性”。事实上,具有时期特性的会计信息(即以会计分期为基础的信息)并不一定是“定期信息”,具有时点特性的信息也并非就是“实时信息”。例如,关于反映企业财务状况的信息(资产负债表信息),是属于时点性会计信息,既可以在每个月末后编制提供,也可以随时编制提供,前者提供的是“定期化的时点性信息”,后者提供的则是“实时化的时点信息”。又如,关于反映企业经营成果的信息(损益表和财务状况变动表信息),是属于时期性会计信息,一般以一定期间(如一个月)为基础并在一定时点上(如月末)编制并提供,是属于“定期化的时期性信息”,但只要管理上需要,也可以“随时地”以“一个月”或“某一特定的时间长度”为基础编制并提供,也即,时期性的会计信息也可以实时化提供!当然,时点性会计信息与实时化信息有着天然的联系,时点性信息更便于实时化提供,但会计信息实时化并不排斥时期性会计信息。以会计信息实时化为依据否定会计分期,其实质是混淆了信息的实时提供与时期性会计信息的关系。

五、货币计量与非货币信息

货币计量单位假设是指会计所提供的信息主要以货币为计量单位,并假定货币值不变或基本稳定。显然,以货币为主要计量单位的信息主要是货币性信息,货币性信息的效用自然是以币值不变或基本稳定为前提的。

由霍克公司预算控制案例引发的思考

□ 潘爱香

拜读了《财务与会计》2000年第六期李翔、曾颖两同志的文章《霍克公司预算控制系统的特点及给我们的思考》，感觉到霍克公司的做法确实很典型。目前我国正在国有大中型企业中全面推行预算管理，联想到不少企业在实施预算管理过程中所存在的困惑，笔者认为有必要对几个基本问题作进一步思考。

一、关于预算内容的构成

霍克公司的预算由销售预算和生产预算两大基本业务预算组成。在我国，一些企业或者只有业务预算，或者只有财务预算，笔者认为这均会影响到预算的全面性和有效性。

预算管理是一种全过程、全方位、全员的管理。它需要全员的参与，涉及企业经营的全过程。企业经营包括三大基本要素：人、财、物。预算管理就是要对财和物的运行方式——资金流和业务流进行事前的规划，并将其按照权责范围落实到相应的责任人上，从而实现三者的统一。为此，预算的内容至少应该由业务预算和财务预算两部分构成。两者缺一不可。

业务预算旨在规划各项具体业务，具体分为基本业务预算和特殊业务预算。基本业务预算反映企业基本业务活动的预算，它因不同业务类型而异。比如：制造业的基本业务预算包括销售预算、生产预算、直接材料采购预算、直接人工预算、制造费用预算、管理费用预算等等；流通业的

基本业务预算则包括销售预算、采购预算、经营费用预算、管理费用预算等等。特殊业务预算反映企业基本业务活动之外的特殊业务的预算，通常包括投资及其收益预算、其他业务收支预算、营业外收支预算等等。显然，业务预算尤其是基本业务预算预算管理的基础，没有业务预算，预算将是无源之水、无本之木，预算目标的实现也就无从谈起。

财务预算旨在综合反映各项业务对企业现金流量和经营成果的影响，从而规划企业的现金流量和经营成果，通常包括：现金流量预算、预计损益表和预计资产负债表。从成本效益的角度考虑，多数企业选择了不作预计资产负债表的方式，这种做法虽不无道理，但如果因此而忽视、甚至拒绝所有的财务预算，则会使整个预算存在严重缺陷。首先，资金运动即是企业的“血液循环”，“血液循环”是否顺畅，无疑是关系企业“生命”的问题。现金流作为其中的“主动脉”，在整个“血液循环”系统中又处于核心地位。因此，现金流量预算不仅不能缺少，而且是必须加强的问题。其次，经营成果是企业绩效目标的最基本表现，任何企业的预算目标中均少不了利润这一基本指标，而这一目标是否得以落实，还需要预计损益表的检验。同时，通过对预计损益表与上期实际或业内先进指标的比较分析，还能发现企业的薄弱环节或预算的不实之处，从而使预算或经营更趋完善。可见，预计损益表也具有非常重要的意义。

业务预算和财务预算两者不仅缺一不可，而且它们是

网络时代，一方面由于网络的广泛应用，大大降低了信息收集、加工、传输、披露的成本，另一方面由于知识信息的增加，也迫切需要提供各种非货币性信息，于是，利用会计信息系统既提供货币性会计信息，同时又提供非货币性会计信息就显得尤为重要。诚然，会计确实主要以货币为计量单位，主要提供货币性的会计信息，因为货币是表示价值量的最直观、最易理解的方式，这也是由市场经济的特性所决定的。然而，以货币为主要计量单位并不排斥非货币单位的补充运用，更不否定非货币性会计信息的提供，它仅仅只是

说明货币单位在会计计量中的中心地位。事实上，会计核算中从来就运用着包括各种实物量在内的辅助计量单位，会计信息总还是以货币信息为主，非货币信息为辅，非货币信息还是始终无法进入作为提供会计信息核心工具的会计报表。可以预料，随着网络时代和知识经济的来临，尽管对非货币性会计信息的披露要求越来越高，但货币性信息仍将始终占有主导和核心地位。

(作者单位：江苏理工大学)

责任编辑 王教育