

离带来的财务分层导致财务主体二元性。至于其他问题,大多是受这一本质问题影响而产生的。只有明确了这个本质问题,才能理清关系,为其他问题的解决提供前提条件。

参考文献:

- 汤谷良. 经营者财务论 [J]. 会计研究, 1997.5
 倪静. 对企业财务主体的思考 [J]. 财会月刊, 1998.8
 杨绮, 陈华晶等. 浅谈法人治理结构 [J]. 陕西经贸学院学报, 2000.12
 谷峰. 试论财务主体 [J]. 四川会计, 1996.2
 干胜道. 两权分离与财务主体的二元性研究 [J]. 财会月刊, 2002.4
 张捷飞. 财务主体不等于财务管理主体 [J]. 财会月刊, 1998.2
 郭复初. 财务通论 [M]. 上海: 立信会计出版社, 1997

网络条件下的会计模式问题



庄明来

庄明来, 1949 年生于福建, 1982 年毕业于厦门大学会计与企业管理学系。现为厦门大学会计学系教授、博士生导师、厦门大学管理学院副院长。兼任中国审计学会、中国金融会计学会、福建省会计学会的常务理事, 厦门市会计学会副会长。长期致力于计算机会计与审计、会计信息系统的教学与科研工作。在《会计研究》、《审计研究》等刊物上发表学术论文 30 多篇, 出版专著、教材 20 余部, 并主持教育部人文社会科学研究项目、财政部重点会计科研项目、福建省社会科学研究规划项目等课题的研究。

会计对技术环境的依赖关系, 决定其模式不仅具有社会性, 更具有技术性。而网络对会计模式的影响, 首先是网络技术的影响, 同时也具有社会特征的影响, 这是因为社会环境与会计同步地受到网络技术的影响之后, 又间接地对会计模式产生影响的缘故。网络技术是全球共同应用的技术, 而会计的技术性, 则是各国会计得以相互借鉴、相互融通、逐步国际化的主要动力。两种技术都具有全球性、国际化的共性, 相比之下, 网络技术的全球化更加明显, 在它的驱动和促进下, 会计的国际化进程可望疾步前进。

2003 年 11 月在杭州举办现代信息技术在会计中应用研讨会后, 我国学者对网络条件下会计模式的探讨持续热烈, 基本理论、实际应用和会计教育等方面的研究取得了可喜的进展。

一、网络技术对会计增值的影响

作为信息技术最主要组成部分的网络技术, 近年来对会计模式的影响日益增强。表现在它对会计目标、会计管理、会计规范、会计核算、会计报告、会计监督和会计教育等子

模式都有不同程度的影响。

(一) 网络技术的特点。网络技术具有数据通信、资源共享、增加可靠性以及提高系统处理能力的功能。借助于标准的互联网协议建立的第一层次的内联网 (Intranet)、第二层次的企业外联网 (Extranet) 和第三层次的企业电子商贸网 (Emarket), 三者把与企业有业务合作关系的企业, 从供应商到分销商联成一体, 并提供联机销售服务, 帮助企业建立用户支持系统, 拓展市场份额, 借此企业的各种数据与信息可以在瞬间疾驰于全球的任何一个角落。

网络信息资源具有数量庞大、内容丰富、覆盖面广、传输速度快、共享度高、使用成本低、变化频繁和信息资源质量良莠不齐等特点。虽然网络安全技术亟待提高, 但网络技术处理通过 Internet 和 Web 服务器进行数据交换和处理, 使系统能够按照一定的格式, 对大量数据进行有效的处理, 进而使网络输出信息可以实现实时有序、视图多元化 (文字、图像、声音)。

(二) 网络技术对会计增值的影响。会计以自身的方法技术服务于特定社会, 而其技术的进步又源于外部技术环境的推动, 源于不断借鉴和吸收其他社会环境下的会计技术方法。企业核心竞争力与会计信息的相关性成正比, 而会计核心竞争力只有依靠网络技术才能得以提高。在网络化环境下, 会计核心竞争力特征包括会计信息的增值服务、决策相关和难于模仿性等三个方面 (王跃堂, 2004)。会计核心竞争力与会计信息的决策有用两者并不矛盾, 但无论是从内涵或是外延来看, 前者的提法更为科学与具体, 更能体现面对激烈竞争的企业对会计信息的迫切需求。

网络技术对会计业务的影响, 突出地表现在对电子商务活动的反映过程中。我国制造业正逐渐成为“世界工厂”, 2006 年后我国可望成为全球最大的电子商务市场, 届时, 将形成近 500 亿美元的电子商务采购规模。《2003 年中国搜索引擎研究报告》披露中国引擎市场达到 5.2 亿元人民币, 比 2002 年增长了 127%。2004 年可达到 8.8 亿元, 2006 年预计为 24 亿元。电子商务采购与网络搜索力运营过程等新型业务将给会计处理带来新课题。而搜索引擎的盈利模式, 诸如 IE 地址栏搜索、网站登陆、固定排名、竞价排名等又将要求会计披露不能沿袭传统会计模式。大型搜索企业以海量搜索为主, 新兴的搜索方法层出不穷, 电子商务会计必然要面临信息搜索成本的归集和分配, 而搜索方法的不同所引起的成本计算差异, 也迫使会计方法的重新面对。而与此同时, 构建价值链会计模式 (阎达五, 2004)、信息新技术环境下的分部会计 (王竹泉, 2004)、信息产品的会计核算 (庄明来, 2004) 等针对网络环境的全新会计业务正引起众多学者的关注。

网络技术对会计核算手段的影响十分明显。会计软件中非法对应科目的设置规范了记账凭证填制, 按单项目计提固定资产折旧增加了会计核算的准确性, 月末自动转账凭证的生成使账结法简便易行, 许多会计核算方法的选择和使用都可以在计算机技术的支持下获得成功。而在电算化普及的今天, 将网络技术应用于会计之中无疑是一次飞跃, 原始凭证的电子化为记账凭证的自动生成打开方便之门, 完善的电子签名替代手工签章从技术上保证了各种单据的可靠性, 可转换的财务报告的网

上披露又可令异国财务信息转瞬之间即可获取。

网络环境也不断地对会计规范产生影响。网上公司、虚拟企业等高科技创新业务的兴起,信息资源、人力资源等知识资源对企业创造新价值的影响日益增大,也对传统会计规范的作用领域形成挑战,因此,根据网络的特定环境对会计规范进行重构,无疑具有十分重要的意义。

二、网络会计概念及其特征

网络会计的含义:对网络会计的定义目前尚不一致。对网络会计的反映对象,即互联网环境的各种交易和事项并无异义,而对其会计活动的组成则有不同的看法,有的学者主张为“确认、记录和披露”(陈良华,2004),有的学者则主张为“确认、记录和财务报告的披露”(曾瑞玲,2004)。我们认为,网络会计的活动内容仍然应当是“确认、计量、记录和报告”,惟有如此才能完整体现互联网环境下各种交易和事项的会计活动。关于网络会计的特征,目前比较一致的是将其归纳为具有处理的实时化、输出的多元化、开发的全面性和信息的商业化等四个方面。

在当前的条件下,网络会计更多是指电子商务会计。但从严格意义上讲,两者的含义不尽相同。电子商务多指采用互联网作为平台所进行的商贸活动,因而电子商务会计也相应地是对该商贸活动的全过程进行反映(庄明来,2004)。网络会计则不仅要包含网络化商贸活动的会计核算,也包括物流、制造等活动的会计核算,后者如基于网络环境的商业报告语言(XBRL)的采用、企业财务报告的实时披露、制造型企业对电子支付的会计处理等。

三、电子商务会计的确认、计量、记录

围绕虚拟企业的出现是否会冲击会计基本假设这一问题,国内争论甚为激烈。继雷光勇、黄斌(1999)、任永平(2001)、孙克新(2001)、葛家澍(2002)、刘用铨(2002)、潘琰(2002)的论文之后,近期又有许多学者专门对此进行研究,多数学者仍然认为虚拟企业对会计基本假设存在不同程度的影响。虚拟企业使会计主体具有可变性,致使企业会计主体的把握变得十分困难(胡西平,2004)。

(一)电子商务的会计确认。对电子商务环境下会计确认的探讨,主要围绕几个方面进行:首先是电子签名的确认,全国人大常委会2004年4月2日审议并于2004年8月28日第十一次会议通过的《电子签名法(草案)》,赋予电子签名与文本签名具有同等法律效力,并明确电子认证服务市场准入制度,保障电子交易的安全;其次是销售收入与销售成本的确认,由于单据的电子化和网络化,致使销售收入的确认遇到困难。特别是通过网上下载方式销售软件等无形商品,通过“电子代理人”确定商品的发出与入库等,都可能使会计确认面临困难。

(二)电子商务的会计计量。物流的快捷和敏捷制造使“零库存”得以实现。“零库存”可能导致历史成本与现行成本差距缩小,配送中心根据订单组织存货,实行即时采购、即时配送、即时分拨,电子商务的全球化与实时性的特点,为现行成本计算提供可能,信息中介所提供的商品价格信息库使各项资产的市场价格唾手可得,因而使企业各项资产的

现时投入成本的计算变得十分方便。这可能会驱使许多学者对这一计量属性的利弊及可操作性重新加以评价(庄明来,2004)。而作为企业市场价值的一个很重要的估值方式,未来现金流量的贴现值也逐渐成为新设立的公司 in 估值过程中通常采用的指标。就有形资产而论,采用未来现金流量无疑更能符合投资者的需要。

(三)电子商务会计记录。电子商务会计的无纸化记录,极有可能使账簿销声匿迹。随着计算机技术的应用,特别是网络技术的应用,账簿越发被视为会计数据的累赘。无账簿的会计记录最有可能率先出现在电子商务会计之中,倘如此,股东的账簿查阅权(刘玉杰,2004)将可能被修改为“凭证查阅权”。

四、基于网络环境的商业报告语言的发展

网络财务报告的研究吸引了众多学者的兴趣,李端生(2004)等学者认为,建立网络环境下的会计报告模式必须从企业信息的生产过程入手,彻底打破目前的信息采集、处理和报告程序,并建立有助于这种模式运行的企业内部和外部环境。进而提出建立“需求决定”的会计报告模式。张天西(2004)则建议将财务报告披露方式改为以网络为主、报纸为辅,以“直接缩短或消除年报时滞结构中在交易所安排上市公司具体披露时间所造成的余量时滞”。游晓春(2004)主张网络环境下提供多层面财务报告体系,以现行通用财务报告为第一层面,以信息组建为第二层面,以信息元素为第三层面。进而使电子财务报告模式具有了伸缩性和可扩展性,从平面报告过渡到了立体的三维报告模式。

我国学者十分注意国外商业报告语言XBRL的研究与应用的状况。王松年(2001)、沈颖玲(2001)、涂建民(2003)、潘琰(2003)、张天西(2003)等都从不同角度对XBRL的可行性与必要性加以论述。XBRL具有提高财务信息合并与分解的效率、提高编报现金流量的准确性、提高财务信息的透明度、提高转换各国财务报告格式的速度等优点(沈颖玲,2004)。而其中,财务信息的透明度和转换各国财务报告格式的速度得以提高被认为是国际会计的最大贡献。目前,XBRL在我国的应用瓶颈主要是汉字字符集、使用中文标记、XBRL.ORG组织和名称空间、财务信息分类等若干问题(朱建国,2004)。我国应当从《上市公司信息披露规范》的制订入手,进而建立我国GAAP框架下的财务信息分类标准,当务之急就是要尽快成立XBRL专家小组,积极参加XBRL国际组织(杨周南,2004)。

由于XBRL允许财务信息保持其原始上下文,可以使财务报表上任何一个信息都直接追溯到其原始凭证,这一特点无论是对会计控制还是远程审计都是一个福音。而面对迥异的各国财务报告,能够在瞬间将其转换为指定国格式的财务报告,则是国际会计研究一个重大的突破。XBRL的成功应用,不仅可以使我国会计与国际会计迅速接轨,同时,由于其财务报告与原始凭证的顺逆验证唾手可得,无疑也为以业务事件为基础的“事项法”的研究提供依据。这也意味着企业将业务事件交由信息中介处理,再由该中介机构根据信息用户的“点播”,采用数据挖掘(DM)、联机分析处理(OLAP)等技术提供给该用户的设想成为可能,与此同时,

XBRL 中总账 (GL) 模块使得从财务报表披露“向下挖掘”到有关经济事项, 即使报表数据是从不同信息子系统或跨国经营公司综合形成也不例外, 因而进一步从实务上证明“事项法”的研究价值。

五、会计信息系统的发展研究

将信息需求模式分为核算导向、控制导向和决策导向, 并寻找三种导向与企业现代信息技术的电算化、信息化和智能化三类支持环境的关系 (欧阳电平等, 2004), 不仅体现了导向与技术之间的联系, 而且也体现导向与社会环境的联系。一个完整的会计信息系统, 总是某一个会计模式的具体映像。未来网络会计模式, 仍然是要构建一个以满足会计信息消费者的最大需求为中心的信息系统。由于我国电算化会计信息系统的开发与应用仍然以“核算为主”而非“管理为主”, 现行的会计信息系统仍然脱不开货币计量之窠臼, 因而使学者们对“会计是一个信息系统”观点提出质疑。陈良

华 (2004) 认为: “从现在看来, 将会计本质界定为信息系统过于狭窄”。而许多学者继续探讨事件驱动的会计信息系统结构, 有的提出借助 REA 模型加以实现 (林宝玉, 2004)。我们认为, 会计作为一个信息系统, 不断更新换代是其特征。未来的会计信息系统, 应当不仅能够提供定量、货币、财务的信息, 而且还能够提供定性、非货币、非财务的信息的信息系统。在这一点上, 德国 SAP 公司向我国实务界展示的“业务信息仓库”软件可生成各种货币与非货币的指标信息, 也从另一个侧面反映出重构一个新型的会计信息系统的可行性。

当前, 制约网络会计信息系统发展的仍然是安全问题。为此, 许多学者提出各种安全控制的方法与措施, 如形成网上公证牵制、分离监控与操作、在线测试应用软件 (吴珍, 2004), 设置灾难风险控制 (孙良文, 2004), 以及在企业内部设立与当前企业中的审计委员会相类似的内控机构——网监会 (蔡越, 2004) 等。

中国会计学会 2003 年度会计学优秀论文评选获奖名单

为了总结 2003 年度的会计理论研究成果, 鼓励和调动广大财会人员从事会计理论研究的积极性, 促使会计理论研究更好地为会计改革和经济建设服务, 中国会计学会组织了 2003 年度会计学优秀论文评选活动。此次活动共收到中国会计学会各分会、单位会员及其他各会计专业刊物从各单位 2003 年度会 (校) 刊发表的论文中择优推荐的参评论文共 153 篇。经评委会专家评选, 选出荣誉奖 6 篇、一等奖 5 篇、二等奖 10 篇、三等奖 20 篇。获奖名单如下:

作者姓名	论文题目	刊物名称 (期次)	作者单位
荣誉奖			
1 葛家澍	财务会计的本质、特点及其边界	《会计研究》(3)	厦门大学
2 阎达五、张瑞君	会计控制新论——会计实时控制研究	《会计研究》(4)	中国人民大学
3 谷 祺、王晓枫	我国商业银行衍生金融工具披露模式研究	《金融研究》(7)	东北财经大学
4 王松年、叶建芳	跨国财务报告披露的比较研究	《上海会计》(1)	上海财经大学
5 常 勋	解读国际会计协调化	《会计研究》(12)	厦门大学
6 王庆成	预算会计深化改革的构想	《教育财会研究》(3)	中国人民大学
一等奖			
1 冯淑萍	关于我国当前环境下的会计国际化问题	《会计研究》(2)	财政部
2 谢志华	会计的逻辑——以会计信息为基础整合企业信息体系	《会计研究》(6)	北京工商大学
3 孟 焰、张 莉	对非经常性损益确认与披露问题的探讨	《会计研究》(12)	中央财经大学
4 陆正飞、高 强	中国上市公司融资行为研究——基于问卷调查的分析	《会计研究》(10)	北京大学
5 李增泉、卢文彬	会计盈余的稳健性: 发现与启示	《会计研究》(2)	上海财经大学
二等奖			
1 杨周南	论会计管理信息化的 ISCA 模型	《会计研究》(10)	财政部财政科学研究所
2 王化成、程小可、刘雪辉	中国资本市场披露现金流量信息的有用性	《经济理论与经济管理》(10)	中国人民大学