

论网络的发展对会计基本假设的影响

余 玮

(厦门大学会计系, 福建 厦门 361005)

摘 要: 本文主要论述随着网络技术的发展, 会计基本假设所受到的冲击。会计假设存在和发挥作用的前提是, 假设与现实的脱节应保持在合理的限度内, 当现实发生变化时, 会计假设也必须作出相应的修正, 以适应变化了的环境。

关键词: 会计假设; 电子商务; 会计主体; 持续经营; 会计分期; 货币计量

中图分类号: F23 **文献标识码:** A **文章编号:** 1004 - 4892 (2000)05 - 0076 - 04

“会计假设是指会计人员面对着变化不定的社会经济环境, 所作出的一些合理推论, 依据这些假设所收集和加工出来的会计信息, 就可以满足使用者作经济决策的需要”^①。会计假设是收集、加工处理会计信息所需依据的基础观念。“它实际上就是商品经济环境对财务会计所提出的客观规定性, 是决定会计运行的基本前提和制约条件。”^②假设对会计核算和会计数据的取舍, 实际起着过滤和筛选的作用。传统财务会计理论和实践便是建立在会计主体、持续经营、会计分期、货币计量这四项假设基础之上的, 会计主体假设限定了企业会计的范围(指按每个会计主体进行核算); 持续经营假设限定企业存在的时期(指会计主体无限期经营); 会计期间假设限定了企业会计的时间(指对川流不息的企业经营活动划分会计期间进行核算); 会计计量假设限定了企业会计的内容(以货币金额反映的企业经营活动, 作为企业会计的核算对象)。

尽管假设是对客观经济环境作出的人为逻辑的理性的抽象, 但毕竟与经济现实存在一定的差距, 当这种差距被限定在一定的范围内时, 这种假设就可以被接受, 可以认为是有效的, 当假设远离会计经济环境, 已不是对现实的理性的概括和总结时, 会计假设固有的局限性就会暴露出来, 会计假设的消极作用就会超出积极作用, 据此假设所提供的会计信息的可靠性和相关性就很低, 从而也使信息使用者决策的准确性降低, 这又反过来加剧了会计环境的不确定性, 扰乱正常的会计秩序。这说明, 会计假设存在和发挥作用的前提, 是假设与现实的脱节应保持在合理的限度内, 当现实发生变化时, 会计假设也必须作出相应的修正, 以适应变化了的环境。

①陈今池. 西文现代会计理论, 北京: 中国财政经济出版社第一版, 1989.

②葛家澍, 刘峰. 会计理论, 会计大典第一卷, 北京: 中国财政经济出版社第一版, 1998.

收稿日期: 2000-4-26

作者简介: 余玮(1974-), 江西南昌人, 硕士生。

网络技术运用,特别是“虚拟公司”(Virtual Corporation)的出现,拓展了会计基本假设。

一、会计主体假设

会计主体假设是对会计核算与报告的空间范围所作的限定。它使一个独立核算主体与其所有者、与其他主体的经济业务分开核算,使其在此基础上编制的财务报告能够反映特定主体的经营成果、财务状况及其它变动。然而,在网络化经济时代中,经济组织的结构和功能都具有极强的能动性。公司作为会计主体,其内涵和外延都在不断变化之中。

(1) 企业的概念

企业的概念也经历着变化。譬如:现在越来越难以对企业的外延加以界定。有不少上市公司拥有多个子公司,而每个子公司又有多个合资企业、关联企业和联营公司。合资企业之间或客户与供应商之间松散的联盟关系既可以在很短的时间内仿效整合的公司形式,也可以在很短的时间内解除这种联盟。

虚拟企业的出现更是扩展了企业的内涵与外延。虚拟企业的组合可以是双方也可以是多方,就是说,虚拟企业可以由两个或两个以上的独立企业组合而成;各个独立企业可以在虚拟公司开展业务前组合,也可以在开展业务过程中根据实际需要进行组合;可以在完成一项交易后即行解散,也可以视情况继续维持这种组合关系;各企业的会计要素可以相互发生联系,也可以不发生联系;公司可以根据某种要求立即执行某种任务,建立或者解除某种人事或商务关系。

虚拟企业各组合方是一种平等合作、完全富有弹性的伙伴关系,并不存在控制与被控制关系。一般而言虚拟企业的特点是利用电子信息技术打破联合公司间的时间间隔,它属于临时性结盟且分合迅速,目的在于利用各种市场机会。在虚拟组织内部,所有参与者各自发挥自己的竞争优势,共同开发一种或几种产品迅速推向市场,共同完成一项或几项交易。

因此只要具有自己的现金流量和负债的单一产品便可形成一个虚拟企业。如果业务需要,这些企业可以通过网络把数以百计或数以千计的个人联结起来一起工作,待业务完成后解散。在这种企业中,人员每天都会变化,其最重要的资产可能就是人力资源和知识资本。

虚拟企业完全不同与传统的企业的组织形式。怎样按照适时的方式对“无实体公司”进行会计处理,以便能够精确、公允地度量收入、现金流量和资产,对财务报告使用者来说很有意义。只要财务报告将继续去完成它的使命,就必须适应企业结构的显著变化。

(2) 对会计主体假设理论的冲击

美国会计学会的概念与推则研究委员会在1964年对企业主体的研究报告中指出,会计主体(经济主体)的范围界限可通过两种方式确定:(1)利益相关的个体或整体使用者;(2)个别或整体使用者利益的性质。^①这样,会计主体的范围可以有不同的界定:可以是企业内部的各个环节,各个部门,也可以是几个企业的联合体。

存在是客观的,无论以何种方式存在,终将为人们认识。事实上,我们可以将会计主体看作是一个相对的概念,它随时间发生变化,相比传统企业而言,当代企业尤其是网络公

^① AAA. The Entity Concept. The Accounting Review. April, 1965.

司，其主体范围变化更加频繁，组成虚拟公司的各独立企业借助计算机网络分合迅速，可随时根据实际情况需要增加或减少组合方，也就是，我们研究的“主体”可能时而膨胀，时而缩小，还可能立即解散。会计就是为这样一个暂时相对稳定的组织服务的。“会计主体假设”仍然是使各经济单位明确其处理各种经济活动的范围和所持的基本立场，从而正确地进行会计资料的日常记录、汇总和结算与报告。

二、持续经营假设

持续经营假设认为，在正常情况下，会计主体的生产经营活动将按照既定的目标持续不断地进行下去，在可预见的将来不会面临破产、清算，直到实现企业主体的计划和完成受托责任为止。持续经营假设为会计工作的正常活动作出了时间上的规定，因为只有在这一前提下，会计主体才能采用历史成本而不是清算价值来确认、计量其资产要素。持续经营假设在会计中占据着极其重要的地位，很多会计处理方法都是建立在这一假设基础之上的（如：折旧等）。

目前企业所面临的经济环境发生了明显的变化。在工业时代，企业所面临的经济环境是一个相对而言结构稳定，变化平缓，风险较小，在这一环境下，只要企业在设立时能周密规划，其经营目标一般能够实现，这是持续经营假设很重要的外部环境条件。今天，企业面临的是竞争日趋激烈、风险日益增大的经济环境：商品价格、利率和汇率变动剧烈，反复无常；技术的飞速发展，使得产品和设备会很快过时；产品的寿命周期大大缩短；各种复杂的金融业务和金融创新工具的大量涌现，使得金融市场更加变幻莫测，兼并浪潮迭起，企业随时可能被吞并。在这样的风险环境下，企业随时都有被清算、终止的可能。客观存在于市场经济环境和会计主体经营过程中的不确定性，不会由于“持续经营假设”而减少。

虚拟公司是临时性组织，它的兴起及迅速发展对“持续经营假设”提出了最直接的挑战。虚拟公司的主要特点之一就是根据业务需要，把数以百计的个体通过网络联结起来，一旦业务完成即可能解散，这种公司的外延每天都在变化。对于虚拟企业来说，建立在“持续经营假设”基础之上的许多会计处理方法显然不再适合，因为它违背了“持续经营假设”的根本前提——假定会计主体在可能预见的未来不被解散、终止。

正是由于持续经营假设具有内在的和现实的局限性，因此有必要对其进行补充。莫立茨在第一号会计研究公报中提出暂时性假设。这条假设与持续经营相联系，对其进行补充。暂时性假设与动态经济环境及会计处理程序有着必然的内在联系，只要经济活动尚未完成，任何对经营成果的估计都是相对的，具有暂时性。因此，暂时性假设可以提醒信息使用者在作出决策时要考虑到信息的不确定性。换言之，会计信息不可能与客观现实完全一致，它只能是有条件地与环境一致，它要受到假设与环境的制约，并受到时间因素的限制。

三、会计分期假设

传统的会计分期假设，为了定期总结企业的经营状况，人为地将企业的经营时间划分成一个相对独立又相互连接的期间并将其作为编制财务报告的时间范围。目前的会计分期一般

为年度和季度。

这一假设的提出与会计信息所依赖的技术有关。在现代信息技术出现之前，由于会计信息的加工和传递技术受到限制，传递信息需要花费较高的成本和相对较长的时间，所以，受成本——效益原则的约束，企业只能定期编制财务报告。但这样一来，财务报告所提供的信息及时性受到严重影响。

电子联机实时报告是在任何时点，企业都可从网络上随时获得动态的财务报告，其一个显著优点就是不必等到某个会计期间结束就可获得财务报告，从而弥补传统人工会计系统的这一局限性。这一实时处理、随时提供信息的特点是以往的人工会计系统所无法比拟的。因而，是否继续把会计分期作为一项会计基本假设值得进一步探讨。

另外，对虚拟公司来说，其经营目标可在较短的时间内实现，在实现经营目标后公司可能解散。在一个本来就比较短的经营期内再人为的划分许多个相等的时间间隔，意义不大。就虚拟公司而言，持续经营假设应得以修正，可以将其整个交易期间作为一个会计期间来看待，这样，交易期间与会计期间的统一，交易的会计处理更为连续完整，不会产生诸如跨期摊配之类的调帐问题；成本费用的分配也更清晰、合理，从而导致收益分配的清晰与合理。

四、货币量度假设

货币量度假设是指会计提供的信息主要以货币（即记帐本位币）为计量尺度，会计是一个运用货币对企业活动进行计量并把计量结果加以传递的过程。按照货币量度单位假设，会计核算所采用的是名义货币，并假定币值稳定不变，或少量上下波动，但可相互抵消。

由于物价变动的存在，商品价格、利率和汇率变动剧烈，反复无常，币值不变假设已失去其前提。会计计量局限在货币计量，把大量非货币性信息排斥在会计信息之外，这在市场经济条件下，尤其在充满激烈竞争的信息时代，会影响会计作用的发挥，降低会计信息的作用。因为，市场竞争激烈的加剧、企业经营活动日益复杂，大量非财务信息，对信息使用者具有越来越重要的意义。在美国注册会计师协会财务报告特别委员会于1994年完成的《改进企业财务报告》专题报告中指出，企业报告应提供财务信息及非财务信息，以及在此基础上的管理部门的分析信息。它表明，会计要想巩固已有的地位，必须改进计量手段，扩大会计信息容量，增加非货币性信息，为用户提供全面、综合的会计信息。^①

参考文献：

- [1] 陈卫星. 知识经济与会计创新 [J]. 会计研究, 1998, (10).
- [2] 葛家澍. 财务会计理论研究, 从教五十周年论文集 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 1995.
- [3] 葛家澍, 刘峰. 会计理论, 会计大典第一卷 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1998.
- [4] 经济活页文选. 电子商务: 21 世纪的交易方式 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1999.
- [5] 蒋尧明. 对会计基本假设的重新评价 [J]. 当代财经, 1998, (7).
- [6] 王海生, 于巍峰. 商机无限——Internet 与电子商务 [M]. 北京: 人民邮电出版社, 1998.
- [7] 史蒂文·M·H·沃尔曼著. 孙菊生译. 时代的演变与会计的未来, 经济译文, 1996, (6).

(责任编辑: 俞松英)

^① 美国注册会计师协会财务报告特别委员会著. 陈毓圭译. 论改进企业报告, 中国财政经济出版社第一版, 1996.