

# 试析会计变革的动因和矛盾

田凤彩

(洛阳理工学院 河南洛阳 471023)

**【摘要】** 本文从会计作为一门相对独立学科的角度,研究了推动会计变革的内在因素,同时分析了会计变革中的矛盾,以便更好地了解会计变革的内在规律性。

**【关键词】** 会计变革 会计信息 虚拟企业

## 一、当代会计变革的动因

推动会计变革的因素涉及方方面面,本文把其中的主要因素归结为三个方面:企业经营环境变化、企业财富增值模式变化、信息处理技术变化。

1. 企业经营环境发生了变化,企业同盟和虚拟企业的出现,推动了会计发展。企业同盟和虚拟企业产生的基础之一是经济全球化。经济全球化消除了各国贸易的时空障碍,使各国经济更为相互依赖、相互渗透,构成了世界统一的市场,遵守统一规则。这种经济环境促进了跨国公司的进一步发展。跨国公司为了在竞争中占据有利地位,不断通过兼并的形式进行规模扩张。面对经济全球化的趋势,企业若仍然像过去那样,仅着眼于本国或本地区市场,则发展空间将会受到极大的限制。为了改变竞争中的劣势地位,企业同盟和虚拟企业组织形式应运而生。

价值链管理的概念,最初于1985年由哈佛商学院的迈克尔·波特教授提出。关于价值链的定义,专家学者虽有分歧,但都肯定价值链以核心企业为主向前延伸至供应商,向后延伸至顾客环节,甚至延伸到供应商的供应商、顾客的顾客等一系列环节。

William Davidow 等认为,虚拟企业是由一系列独立的厂商、顾客、甚至同行的竞争对手通过信息技术组成的临时的网络组织,以达到共享技术、分摊费用以及满足市场需求的目的。虚拟企业没有中央办公室,也没有正式的组织图,更不像传统组织那样具有多层次的组织结构。由此可见,虚拟企业是由有共同目标的企业组成的,成员企业之间可以是合作伙伴,也可以是竞争对手。

不难看出,价值链和虚拟企业的实质是以契约关系为基础形成的企业同盟。这一新型的经济组织形式向会计提出了挑战,推动了价值链会计和相关的网络会计研究。尽管这方面的研究仍停留在理论研究的初级阶段,但可以预见未来的会计主体必将突破单个企业的局限,未来的会计信息系统会分级别地向不同的信息使用者开放。

2. 企业财富增值模式的变化,推动会计走向管理一体化。

(1) 企业拥有先进技术可获得超额利润的趋向直接推动

了无形资产会计的发展。知识产权的保护机制推动了科学技术的高速发展。当个别企业控制高科技时,就会获得相应产品垄断价格的定价权,这实际上是企业取得超额利润的一种新模式。

高新技术可带来超额利润,促使企业竞争转向高新技术的竞争,促使企业在新产品开发和新技术的拥有方面的投入逐步加大。在20世纪80年代初期,美国企业的无形资产在总资产中所占比重约为18%,而在2002年,这一比重上升为80%;而2003年日本企业无形资产在总资产中所占比重约为45%,仅就日本制造业而言,无形资产在总资产中所占比重就达到59.9%。

新技术方面的投资在获得超额利润同时,也会带来相应的风险。企业在无形资产方面的投入逐步攀升,也引发了一系列的会计问题,驱使我们去研究企业价值的重估、无形资产的范围、企业自创无形资产的计价、无形资产投资的风险评估、历史成本原则等相关的会计问题。

(2) 量化人力资源的客观需要推动了人力资源会计的发展。知识经济打破了工业经济的发展模式,把经济的发展建立在知识经济的基础之上。人力资源是知识的载体,知识的形成、传播以及在经营活动中的应用要通过人力资源具体实现。一旦拥有了高质量的人力资源,就可以让企业立于不败之地,实现企业财富的快速增长。

人力资源的量化具体表现在对企业在这方面的投资、损耗、投资效率和风险的描述、分析。只有正确计量人力资源的投资、损耗和潜在价值,才能客观计算企业人力资源投资与节约人工成本的比值,合理分析企业人力资源投资效率和风险,为企业经营管理决策提供有用的信息。

(3) 企业流程再造和管理信息化推动了会计管理一体化。企业流程再造是通过对企业原有的业务流程进行重新设计,将企业由以职能为中心的传统形态转变为以流程为中心的流程导向形态,实现企业经营方式和企业管理方式的根本转变。企业业务流程再造改变了原来分散的、独立的研发、采购、制造、销售过程。首先,流程再造会引起组织结构的变革。从根本上改变了组织设计的思路和理论基础,原来按照分工原则设

立的层级组织结构会因为流程的改变而改变。其次,流程再造引发了人力资源的重新配置,要求员工具有多方面的知识技能和创新能力。

(4)经济全球化推动会计国际化。经济全球化具体表现在跨国公司的发展、国际化资本市场形成以及区域经济的发展,而这些因素都从不同的侧面推动了会计国际化。

随着经济的发展,跨国公司日益增多。而企业实施跨国经营,必须了解其他国家的有关政策特别是会计政策。本国母公司要加强与国外各子公司间的经济联系和实施国际经营,就必须了解公司整体及其子公司的经营业绩和财务状况,这都要求会计处理具有一致性。此外,跨国公司的股东和债权人等为维护自身利益,也要求跨国公司按统一的标准提供会计信息和处理利润分配等会计事务。资本市场国际化程度的不断提高,使得证券监管面临更多的问题,特别是会计报告问题。因为各国使用的会计标准不同,如果不调整各国的差异,在国际资本市场中,很有可能对会计信息使用者的决策产生误导,而如果经常性地调整各国会计信息之间的差异,又会大大地增加交易成本,不利于经济效率的提高。

## 二、会计变革中的矛盾

会计变革是一个复杂的过程。在这一过程中,出现的不仅是推动会计向前发展的正向动力,而且还有阻碍会计变革的反向引力。会计变革动力和反向引力纵横交织,构成了会计创新的各种矛盾。只有解决好这些矛盾,才能促进会计变革的顺利发展。

1. 会计信息实时性与真实性的矛盾。在日益加快的社会节奏中,企业经营管理的发展需要会计系统提供实时的会计信息,需要实时会计;但是实现实时会计的关键障碍不是数据处理技术,而是实时提供的会计信息的质量能否得到保证,换言之,实时会计能够生存并得以发挥作用的前提条件是会计信息必须真实、可信。可见,将实时会计的理论转化为现实的必要条件是能够建立相应的会计信息保障机制。

从会计信息质量特征的现状来看,虚假信息披露现象本身就是我们亟待解决的问题。在这种形势下,发展实时会计信息机制,就会使虚假信息披露的问题更趋复杂化。所以,从会计信息真实性的要求方面分析,发展实时会计至少要解决以下几个方面的问题。

(1)原始凭证是保证会计信息真实性的重要机制,实时会计需要企业经营活动过程与会计处理过程同步,这意味着“办公无纸化”,而会计记录以纸介质的原始凭证为基础。这样实时会计首先面临的问题就是电子文档能否作为原始凭证。对此尽管我国已经颁布了《中华人民共和国电子签名法》等相应的法规,但仍需要更为具体会计法规作为依据。

(2)注册会计师鉴证是保证会计信息真实性的另一重要机制,但要求企业实时披露的所有会计信息全部接受鉴证是不现实的。换言之,若不能对现行的会计信息鉴证机制进行扩展、完善,没有实时披露信息与接受鉴证信息的关联机制,则实时披露会计信息的真实性会难以保证。

2. 会计信息系统的开放性与会计信息的保密性的矛盾。

会计信息系统由封闭转换为开放是一种发展趋向。这种开放性,不仅是通过网络从企业内外有关系统直接采集大量数据,而且还要将这些会计信息最大限度地开放和公开,以便企业内部的各个部门和外部的利益相关者可以根据授权通过网络直接获取相应的信息。

3. 会计创新与继承的矛盾。时代的发展和企业管理环境的变化不断推动着会计的发展和会计创新。正是基于这样的事实,我国的会计专家学者也通过不懈的努力,提出了许多新的会计理论,如围绕阎达五提出的价值链会计展开的研究,围绕互联网技术应用展开的网络会计研究,以及于玉林提出的会计“三论”,徐国君提出等“三维会计”等。这些新理论从不同的角度侧面探讨了会计发展趋势和前景,开启了进一步研究的思路。

然而,会计的发展和会计创新难以通过突变式的革命方式实现,是一个循序渐进、不断完善的过程。在这个过程中只有解决好创新与继承的矛盾,才可能推动会计创新的顺利实现。会计继承性主要表现在以下几个方面:

(1)会计环境的继承性。会计环境是会计主体、会计理论、会计方法所赖以存在的条件,并决定着会计思想的演变、会计组织的建立、会计法制的制定、会计工作水平的提高。其中,对会计产生影响的主要的环境因素有:政治环境因素、法律环境因素、经济环境因素、科技环境因素和管理环境因素。我们在会计创新时不仅要关注这些因素变化的一面,更不能忽视其稳定、集成的一面。

(2)会计理论的继承性。会计理论体系的起点或出发点包括:会计主体、会计目标、会计假设会计本质、会计对象、会计确认与计量、会计环境。影响会计理论体系构建的诸多因素的共同之处是它们都具有两面性。一方面,这些要素含义在当前都有了不同程度的扩展。另一方面,这些因素原有的含义在扩展中得到了继承和包含,而非完全消失。

(3)会计方法的继承性。当会计数据处理技术由手工转向计算机处理后,会计方法已经出现明显的变化,而未来的变化将会更为突出。但我们不应以此否定会计方法的继承性,而对原有的会计方法全盘否定。如会计账簿是会计科目设置延伸和实现方式,在手工会计中它存在的意义有:一是分类提供会计信息;二是通过存储会计信息均衡账簿处理和信息汇总工作,化解手工会计工作效率低下的矛盾。在当前电算化环境下,账簿作为存储信息方法意义正在淡化,随着会计档案管理法规的变革必将最终消失;然而,只要我们需要“分类管理”,账簿作为分类提供信息的一种形式必然延续下去。

## 主要参考文献

1. 于富生,张敏.论价值链会计管理框架.会计研究,2005;11
2. 杨周南.价值链会计管理信息化的变革.会计研究,2005;11
3. 白秀英,赵丽芳.计环境对会计发展变化的影响研究.中央财经大学学报,2004;5
4. 于玉林.现代会计理论.北京:经济科学出版社,2004
5. 徐国君.三维会计研究.北京:中国财政经济出版社,2003