

# 网络经济条件下会计假设问题探讨

张晓举 张峰

(中国矿业大学管理学院 北京 100083 湘潭大学商学院 湖南湘潭 411105)

**【摘要】**网络经济的兴起对传统会计假设提出严峻挑战,会计环境的变化要求赋予会计假设新的科学内涵。本文通过评价目前流行的观点,探讨了网络经济下的会计假设基本框架。

**【关键词】**网络经济 虚拟企业 会计假设

网络经济时代的到来使会计环境发生了巨大变化。会计假设作为基本会计概念在会计体系中占有重要地位,是会计理论和会计实务存在的基础和必要前提。以虚拟企业为特征的网络经济对会计假设的各层面产生了巨大冲击。面对新兴的网络经济,我们必须重新认识会计假设基本理论体系,以期更好地指导会计实践。

## 一、网络经济对现有会计假设的冲击与回应

**1. 会计主体假设。**会计主体假设界定了会计核算的空间范围。在网络经济下,虚拟企业的出现使得会计主体的外延扩大,原来的固定形态、固定范围逐渐趋向于模糊化,呈现为虚、实空间并存的特点。虚拟企业是一种具有动态性、高弹性和灵活性的临时结盟体,其实质不是法律意义上完整的经济实体,不具有独立的法人资格。虚拟企业的出现动摇了会计假设的合理性,导致会计主体呈多元化方向发展,不确定性也随之增强。据此,有的学者提出用多重权益主体理论重新界定会计主体,或者对会计主体假设进行创新,用“经济利益相关的联合体”取代现有的会计主体,还有学者提出用相对会计主体假设代替传统会计实体假设的思路。这些探索具有一定的理论指导意义,可以为我们进一步的研究工作所借鉴。然而,用多重权益主体理论重新界定会计主体,实质上并未突破传统会计主体假设的内涵,仅仅是在外延上进行了拓展;用“经济利益相关的联合体”取代现有的会计主体,无法涵盖非营利性组织会计主体,这又难以为现代会计理论框架所接受;用相对会计主体假设代替传统会计实体假设,实质上也未突破传统会计主体假设的内涵,只是在形式上有所变化。

**2. 持续经营假设。**持续经营是以现代企业制度的两权分离、股权分散和规模性经营生产为前提的。网络经济条件下的虚拟企业利用信息技术打破联合公司的时间间隔,属于临时性结盟且分合迅速,具有随时性和随机性,是一种动态的具有适应能力的组织。企业合并、重组、破产、解散的情况屡见不鲜,持续经营假设不再适用。据此,一些学者提出用“经济利益相关的联合体,从开始组建到实现其经营目标为止为其存续期间”的概念或用“暂时性假设”来替代现有的持续经营假设;也有人提出变持续经营假设为破产清算假设,用“经济利益相

关的联合体,从开始组建到实现其经营目标为止为其存续期间”概念或“暂时性假设”来替代现有的持续经营假设,但这一观点破坏了不同经济利益主体间的均衡状态,与我们倡导的“和谐企业”理念背道而驰,是不能被所有经济利益主体共同接受的。

**3. 会计分期假设。**会计分期的优点是使会计信息具有及时性、可比性。在传统经济环境中,信息的提供受技术限制且加工时间较长。若要形成定期报告,必须人为地将企业持续经营的时间划分为一个个相对独立又相互连续的期间。网络经济条件下电子联机实时报告系统的建立,使得网上财务报告信息可以随时获取,会计分期失去意义。虚拟企业经营活动的短暂性,使公历年度的会计分期不再适合,人为划分多个时间间隔已无必要。据此,有的学者提出用“网上实体的交易期间”作为会计期间,每次交易结束后编报一次会计报告。这样可使交易的账务处理保持完整性,同时有效地避免了跨期摊配时的人为调节等问题,成本和费用的分配也不存在配比问题,便于企业清算。会计分期是联结权责发生制和收付实现制的桥梁和纽带,是解决“应计”、“递延”、“分配”和“摊提”等四种特殊程序的有效手段。企业对整个经营期间进行会计分期,便于核算和报告主体的财务状况和经营成果,反映受托经济责任的履行情况。就虚拟企业而言,网上实体的交易期间实质上是一种非等距交易期间假设。若用非等距会计期间替代现有的会计分期假设将会降低会计信息的可比性。会计信息的可比性是保证会计信息有用性的前提之一。会计信息的可比性既包括信息内容和信息处理方式的可比性,又包括信息所对应时期长短的可比性,两者缺少任何一面,会计信息都将失去可比性,从而失去有用性。

**4. 货币计量假设。**货币计量假设隐含着两个子假设:币值稳定假设和币种唯一假设。该假设有两个主要的限制因素:①会计是在提供货币单位表现信息这个假定的范围内,而不能记录和传递其他相关的非货币信息。一些具有较强相关性的会计信息难以用货币计量,对报表使用者的决策有用却被排除在财务报表甚至是财务报告之外。因此,必须改进计量手段,扩大会计报告的信息容量,增加非货币化的信息,为使用

者提供完整、全面的会计信息。②货币自身作为计量单位带有局限性。因为货币本身的“量度”应当用货币的购买力表示。但是,通货膨胀特别是持续的通货膨胀会导致货币的购买力不断发生变化。

(1)币值稳定假设。网络经济时代,随着虚拟企业和网络银行的兴起,电子货币在经济活动中扮演了越来越重要的角色。作为支付手段,电子货币加速了资金流动,活跃了资本市场交易;与此同时,现实货币之间的汇率变动更为频繁,加之网上交易可瞬时完成,使得币值稳定假设受到严重冲击。而计算机技术提供了一种前所未有的精确工具,使会计假设能够选择“币值变动”。另外,通货膨胀也是一个十分现实的影响因素,它导致货币购买力不断发生变化。因此,有些学者提出选择其他计量单位的可能性,譬如一般购买力单位。

(2)币种唯一假设。随着网络经济的发展,货币的形式将发生变化。有形货币逐渐为数字货币所代替,货币流通变为电流与数字运载着货币的形象价值在经济活动中流通。货币越来越抽象化,建立一套完全独立于实际资产的、抽象的全球货币供应系统即将成为可能。在这种新型国际货币机制下,所有的商务活动都可以采用一种能与其他任何货币一起实行汇率浮动的货币单位——电子价值单位。它将成为未来企业记账的统一计量单位,使资金流与信息流合而为一,货币真正成为观念的产物。因此,币种唯一假设将不复存在。

然而,用统一的电子货币作为会计计量尺度,并没有否定货币计量假设。虽然电子货币与传统货币有着明显区别,两者在空间占有、传递渠道、时间计算上有所不同,但作为综合计量尺度,二者的功能是相同的。

## 二、会计假设的优化及其选择性应用

在网络经济时代,会计核算的对象仍将是一个特定的主体,会计信息依然要以这一特定主体客观发生的经济活动为唯一依据。如若用“经济利益相关的联合体”取代会计主体的概念,首先需要解决的问题就是如何对“相对会计主体”进行准确界定;同时要解决非营利性组织与该主体的归属关系,以避免多重会计主体带来会计处理的复杂性和不确定性。

在高度发达的网络经济环境下,会计核算能够瞬间完成,各种跨期摊配问题是可以“巧妙”处理的,如若能够解决好会计主体假设的替代演变问题,则利用“从开始组建到实现其经营目标为止”作为会计核算期间也是可行的。但需要说明的是,这一期间与特殊的清算会计期间是有着本质区别的。在这种情形下,清算会计要么作为虚拟企业进行交易失败时的特别处理手段,要么直接取消不用。

会计分期与持续经营相互映照。会计分期主要是提高了会计信息的可比性,如若能够处理好暂时性假设与持续经营假设之间的替代关系,是可以运用非等距交易期间代替会计分期的。此时,需要采用一些补救措施来提高会计信息的可比性,如采用一次报表编报技术,剔除跨期摊配因素的影响,控制企业交易的时间长度等,使得网上实体的交易期间时刻处在合理的范围之内。

在货币计量上,时刻保持币值稳定无异于是异想天开,货

币本身的购买力变动因素是难以人为控制的,因为经济发展中的通货膨胀因素是无法根本剔除的,即使是采用电子货币也无法克服币值变动的可能性。虽然传统货币并不是一个充分稳定的衡量单位,但是为了保证会计信息的一致性、可比性,有必要坚持币值稳定假设。随着网络经济的发展与完善,货币形式是可以逐步单一化、标准化并向着电子货币形态迈进的,币种唯一假设将不复存在。

针对以上论述,对现有假设和拟用于网络经济的预备假设进行综合比较分析,以构建适用于未来的会计假设基本框架(见下表)。

现有假设	预备假设	区别与联系		假设适用性
		现有假设	预备假设	
会计主体	相对会计主体假设(经济利益相关的联合体)	实体假设,特定主体	相对主体假设,虚实共存,多重权益	现有假设仍适用
持续经营	暂时性假设(经济利益相关的联合体,从开始组建到实现其经营目标为止为其存续期间)	会计核算时间范围较长,有跨期摊配	会计核算瞬间完成,无跨期摊配	预备假设适用于发达网络经济
会计分期	非等距交易期间假设(网上实体的交易期间)	人为划分若干相等、连续期间,跨期摊配,定期编报	原始期间,无跨期摊配,一次编报	预备假设适用于发达网络经济
货币计量	币值稳定	币值变动假设	记账本位币唯一,有形货币,排除通胀因素	现有假设仍适用
	币种唯一	不作假设	电子货币	

## 三、结论

会计环境是复杂多变的,信息技术的发展催生了网络经济。新的经济环境在对会计理论产生巨大影响的同时也会为会计理论的创新提供了条件。虚拟企业的特殊性,似乎可以摆脱会计基本假设的束缚,但其经济主体活动的实质仍然需要相应的会计假设进行反映和监督。现有会计假设的确暴露出很多不足,预备假设逐渐表现出一定的优越性。此消彼长必将是未来的变化趋势。但是网络经济时代并没有真正完全到来,其未来的不确定性依然使得预备假设缺乏足够的说服力。现阶段经济具有明显的过渡特征,会计假设中的会计主体、货币计量以及破产清算假设仍将适用;而持续经营假设和会计分期假设可由暂时性假设和非等距交易期间假设逐渐替代。所以,在新的会计假设理论体系的构建过程中,可以结合经济环境的特点,深入分析网络经济下企业的组织形态和运行方式,有所侧重,力争在会计主体、货币计量以及破产清算等假设的研究上有所突破。

### 主要参考文献

- 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2007
- 王佩琳.网络经济环境下会计基本假设理论及其变迁.财会研究,2006;1