



# 信息技术对会计主体假设的影响

厦门大学 何升霖

**【摘要】** 本文从经济学角度论述了会计主体假设,结合信息技术的运用阐述了从企业经营观到用户利益观的演变,并对信息技术在扩大会计主体内涵中的作用做了归纳。

**【关键词】** 会计主体 信息技术 用户利益观

## 一、会计主体假设的经济学分析

随着公司的出现,所有权与经营权出现分离,公司规模在所有者分散化的条件下得以增长,边界几乎是无限的。科斯定理认为,由于交易成本的存在,企业规模越大,内部交易成本越高,企业作为降低交易成本的契约联合体在理论上是有限的,企业主体的边界在于内部边际交易成本与市场边际交易成本相等时确定的规模。而会计信息作为影响交易成本的重要变量,间接成为决定其报告主体边界的重要因素,无论是财务会计还是管理会计在这一点上都是相同的。于是会计主体的边界超越了企业法人的边界,演绎成为对经济活动负责和对该单位进行管理控制的经济单位,即通常所讲的企业经营观。

通过治理结构安排形成的企业内部等级关系有利于权威资源的产生;通过建立完善的监督机制和惩戒机制等治理机制可在企业内部产生正式的规范与制度等社会资本。其次,应加强企业文化建设。弗朗西斯·福山认为,文化是产生社会资本的重要源泉,因此培育团队协作型企业文化是企业培育与积累内部社会资本的关键路径之一。通过企业文化建设,在企业内部形成合作思想和共同参与公司内部治理的意识,最终使这种思想和意识转化为企业成员的习惯和规范,培育与积累基于信任与合作的以非正式规范形式存在的企业内部社会资本。参照新古典主义经济学对社会经济生活的分析结论,我们可以推断出有关公司内部治理影响因素的“2·8”原理,即80%为权威和正式的规范,20%为文化因素和由此产生的非正式规范。

(2)企业外部社会资本的培育与积累。第一,加大对网络技术、网络基础设施的投入力度,构建企业与外界信息沟通的桥梁和与企业外部各主体建立信任的通道。第二,加大社会关系网络构建。企业应重点加强与上级领导机关、当地政府机关、下属企业、其他企业、科研院所及高校、金融机构、中介机构等与企业具有经济利益联系的主体之间的沟通与合作,这种联系的性质是多样的,可以是业务关系、协作关系、借贷关系、控股关系等。第三,企业应充分利用自身在社会关系网络中处于“结构洞”位置的优势,摄取企业发展所需的稀缺资源。第四,在网络经济条件下,企业成为网络经济中的

上述分析可用于解释会计责任中心的设置。会计责任中心在会计处理时相当于一个独立的会计主体,可以设置账册,单独核算其成本、收入及利润。在实务工作中设立会计责任中心是为了使责任与收益相匹配。从新制度经济学的角度来看,会计责任中心可以看做是一个在企业已有交易成本的基础上降低内部交易成本的机制,因为当企业主体的规模增加到一定程度时,同样需要通过价格机制配置资源,使上下游部门的需求与供给相适应。它克服了预算制度在运行过程中不灵活的缺点,使各部门拥有较多的决策权,有利于应对复杂的经济环境,同时也有利于监督与激励。企业法人是会计主体,其会计责任中心也可以是会计主体,只不过会计主体的范围受到会计信息所决定的价格搜索成本的影响。以此

一个节点,政府部门应通过优化社会文化、法律等环境来构建完善的公司外部治理机制,这些内容也构成了企业外部社会资本的有机组成部分。

(3)企业管理者个人社会资本的培育与积累。企业管理者个人拥有的社会资本在企业社会资本中占有较大比重,企业应注重管理者个人社会资本的培育和积累。一方面,在选聘管理者时,不管是内部选聘还是外部选聘,候选人个人所拥有的社会资本的多少与质量高低均应作为重要考核指标之一,具体考核变量应主要包括候选人过去的职业经历(是否在上级机关或政府部门任过职)以及个人社会交往和联系是否广泛等。另一方面,在激励管理者时,应通过报酬激励、控制权激励、精神激励等多种途径与方式来调动管理者将其个人社会资本转化为企业现实资源的积极性和主动性;但同时也应防范管理者利用手中的权力来营造个人社会资本并为其私利服务,以免使社会资本转化为社会负债,阻碍公司治理的完善。

## 主要参考文献

- ①周红云.社会资本及其在中国的研究与应用.经济社会体制比较,2002;2
- ②夏宇,饶林森,夏恩德.浅谈企业的社会资本.企业活力,2005;6
- ③刘芳,李燕萍.社会资本的创新功能及其积聚途径研究.科技进步与对策,2004;6

为依据可以得出,会计主体的最优范围应该是不需要搜索内部价格的<sub>最大经营半径</sub>,可以说这是设置会计主体的成本效益原则。

同时,美国注册会计师协会(AICPA)下属的紧急事务委员会指出,到2005年,法律主体的平均规模将大大下降,企业的供应商、雇员和顾客将以交易为纽带进行经济活动,这些交易网络将围绕存在着密切联系的企业群体或“虚拟企业”。有不少文章评论认为虚拟企业作为临时性的组织,边界时大时小,充满不确定性,若将其作为会计主体,则具有不可确认性,将会使会计主体理论受到冲击。

不可否认,以产品为中心的虚拟企业不是传统意义上的法律实体,但是它作为信息搜索成本下降的一种机制满足了降低交易成本的要求,也满足了会计主体设立的要求,因为会计主体是对经济活动负责和对该单位进行管理控制的经济单位,因此边界清晰这一必要条件的满足不需要考虑其是否能持续经营。我们是否可以认为,会计主体的本质属性即内涵并未出现实质性变化,内容却变得丰富了?

## 二、从企业经营观到用户利益观的嬗变

会计主体的另一种定义方法是根据不同用户的经济利益定义会计主体,而不是根据经济活动和管理控制来解释会计主体。该方法是<sub>以用户为导向</sub>,而不是以企业为导向。用户的经济利益决定了会计主体的界限以及财务报表应包括的信息。

会计目标定义的雏形出现在1938年,AICPA的一份研究报告认为,会计的目标是“有助于企业的运行,以达到其既定目标”。经过三十余年的演绎,在1971年,受AICPA之托,以特鲁伯鲁特为首的研究小组对会计目标进行了研究。其研究报告认为,公布财务报告的主要目的是为那些依靠年度报告并且只有有限的财力、权力和能力去获得这些信息的人进行经济决策提供有用的信息。从二战后到70年代这段时期,也是信息产业在美国开始形成及信息技术在商界得到运用的时期。正如G.J.普雷维茨和B.D.梅利诺在《美国会计史》中的描述:“这个时期的文化中心是电子计算机,一种被许多人使用但是被很少人理解的发明物。由于电子计算机技术经过了连续几代的发展,其能力不断提高。因此,它已为共享知识提供了新的机会,并且通过立即提供大量数据而提高了决策的能力。”

当然财务会计具有严格的边界,其确认、计量、记录和报告的范围限于被核算单位主体的财务报表。从财务报表来看,其主体假设的范围尚未出现变化,因为只有严格遵从确认、计量、记录和报告程序的会计信息系统才需要满足会计假设的前提,而财务报表的非报表部分是否需要满足会计假设的前提目前仍没有定论。所以本文所论述的会计主体假设内涵的拓展是基于报表层面而言的。

## 三、信息技术在扩大会计主体内涵中的作用

1954年美国通用电气公司第一次在计算机上计算职工工资,开创了电子计算机进行会计数据处理的新纪元。人们开始在单机上编程处理会计业务,提高了处理的效率。而以会计信息的集成为特点的会计信息系统是伴随着微机、存储设备、数据库技术、网络的发展而逐步实现的。

直到现在,企业资源计划(ERP)、联机事务处理系统(OLTP)的运用使得会计信息从事后记录、分析、报告向事前预测、事中控制转变,强化了会计信息的及时性与有用性。而且信息技术正在围绕着供应链进行集成,不仅仅是单一会计主体。此时,信息技术对会计理论尤其是对会计主体假设的影响日益显著,具体表现如下:

1.电子商务对会计主体范围的拓宽作用。电子商务模式开始于电子数据交换(EDI)和电子资金转账(EFT)在企业间的应用。此后,其在因特网、企业内部网、外部网以及网络支付技术、网络安全技术的支持下迅速壮大。它基于供应链业务流程的集成将企业与外部信息系统集成起来,使得企业内部会计信息的使用者扩大到供应商、客户、投资者、债权人、政府机构等利益相关者,这就要求会计系统必须反映供应链,甚至是与利益者相关的信息,而不仅仅是作为实体单位存在。

2.数据仓库、OLTP和数据挖掘技术的运用丰富了会计主体假设的内涵。数据仓库、OLTP和数据挖掘技术结合起来成为决策与专家支持系统,在运作过程中,员工可以依靠这个专家支持系统来进行自我学习与决策。这个系统以分解和综合众多财务与非财务信息为主要手段,其中,它作为财务信息的存储和分析模块,是会计信息系统的重要组成部分。它可以提供大量综合且丰富的信息,信息范围可以扩大到供应链、政府、市场环境、产业等方面,也可以借助专业数据库提供的服务获得丰富的财务信息。这些财务数据来自于企业以外的非单一主体信息,从这一意义上来看,会计主体假设从单位观扩展到信息使用者利益观,使其内涵更为丰富了。

3.XBRL(可扩展商业报告语言)提高了会计信息的及时性。会计信息的及时性<sub>问题</sub>一直是困扰信息使用者的难题之一,在传统的手工账簿系统下,从结账到披露报表形成的时滞造成财务报告披露时往往会损失相关性。因为我国尚不具备条件通过缩短财务报告期限来解决信息披露滞后、信息泄露等问题,而且上市公司信息披露的文件因是PDF或者Word格式而导致只能阅读内容,不能用计算机程序自动读取其中的数据,证监会出台了一系列措施,即包括预报经会计师初步认可的主要财务数据,使用对XBRL报告财务报表。

作为会计四大假设中基础假设的会计主体假设,在信息技术环境中得到了丰富。借助于此,会计信息可以在丰富之后的主体定义下囊括更多的信息及提供更多的信息技术。当然,在我国,信息技术在实际工作中的使用参差不齐,大多数企业处在由会计信息处理自动化向信息在企业内集成的发展过程中,要求其提供更为详尽的企业间信息的时机还不够成熟。而新会计准则的基本准则将信息使用者范围扩大到社会公众,而且在基本准则中纳入“经济实质重于法律形式”的原则,突出其相关性,这是否可以表明新的会计制度为会计主体假设定义由企业经营观向用户利益观的嬗变提供了现实的制度变迁条件呢?我们拭目以待。

## 主要参考文献

- ①艾哈迈德·里亚希·贝克奥伊著.钱逢胜译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
- ②葛家澍.财务会计的本质、特点及其边界.会计研究,2003;3