刍论虚拟企业的会计主体地位

西华大学经济与贸易学院　王丽铭

虚拟企业是在信息技术条件下为适应新经济竞争而出现的一种经济组织形态。虽然目前它还处在演进的过程中，但无论是静态的组织结构还是动态的运作模式，都呈现出许多新的特征。会计学界对此高度关注，从多方面展开了对虚拟企业会计理论与实务的研究，其中一个前提性问题就是虚拟企业是否具备会计主体地位的问题。本文针对虚拟企业的特点，对其会计主体地位作以下探讨。

一、单位论对会计主体的界定

会计主体的界定是会计实务工作的基础和前提。只有通过识别和界定会计主体，才能确定会计人员服务的范围以及财务报表供给的对象，从而提供具有相关性和可靠性的会计信息。

对于现代会计主体的定义，目前会计学界有两种观点：一是对经济活动进行管理、控制并对其结果负责的经济单位，这是以企业为导向的定义方法，也称为单位论；二是根据不同用户的经济利益来定义会计主体，这是以用户为导向的定义方法。由于后者从实务上难以鉴定和操作，因此许多国家的会计理论与实务都以单位论作为基础，我国目前对会计主体的理解也是采用单位论的思想。

从单位论的角度出发，人们通常把会计主体的内涵归纳为两点：①会计主体必须是一个有经济资源并开展经济活动的经济单位；②会计主体必须能对经济活动进行管理、控制并对其结果负责。根据这两点，可以得出判断某个组织能否成为会计主体的四个条件：①该组织有没有独立的、为自己控制的经济资源；②该组织是不是独立的经济单位；③该组织能不能对其经济活动进行管理、控制；④该组织能不能对其经济活动的结果负责。

二、虚拟企业的特点

对于虚拟企业，一种是指企业的运作主要依赖网络，企业相对于顾客是虚拟的存在。其实，这种虚拟企业本身就是一个实体，其会计核算并没有发生质的变化，其会计主体地位是毋庸置疑的。另一种是指作为企业联合体的虚拟企业。这种虚拟企业是企业间的一种动态联盟，核心企业根据联盟企业各自具有的优势，通过业务外包等形式进行系统集成和过程集成。其实质是借助电子商务手段突破企业间的界限，由各个相互独立的企业承担其优势业务，成员企业可以根据市场和业务的发展变化不断调整，甚至可能经常解散或者重构。本文所要讨论的就是这种虚拟企业。

目前，在经济发达国家中，依托互联网组建虚拟企业已成为一种潮流，传统的企业集团已开始向新型的虚拟企业模式转变。在与财务会计相关的方面，虚拟企业已呈现出与传统企业截然不同的特点：

1.虚拟企业是一个联合体。联合体成员一般是不同的独立企业，也可以是企业中的某个车间、班组或某些设备，甚至是技术、商标等无形资产。它们通过网络信息技术打破时空限制进行业务连接，但其业务和资源仍分属于原有企业。这样，虚拟企业事实上属于利益独立的不同所有者。

2.虚拟企业形成的纽带是协议而不是资金。虚拟企业的形成、运营、调整和解散都依据协议，协议的内容主要是对虚拟企业成员的行为进行整合。这样，一方面可以降低虚拟企业成员间的交易成本，另一方面也可以使虚拟企业及其成员都能借助联合体的力量与其他企业或企业联合体进行更有效的竞争。但是，虚拟企业不是真正意义上的企业，而只是一个由契约形成的风险共担、利益共享的经济联合体。

3.虚拟企业的联合松散，形态不固定。虚拟企业通常是由不同利益主体为了一个共同的市场机会而联合起来的，同样也可以因为这个机会的消失而解体，或者因为条件的改变而改变其成员组成。另外，同一个虚拟企业中不同成员间联合的紧密程度也会有所不同。这样，由于虚拟企业自身的边界是不确定的，因此虚拟企业难以持续、稳定而相对独立地存在。

4.虚拟企业没有独立的、具有权威性的组织机构。虚拟企业与其成员之间不具有行政上下级关系，也不具有因投资而带来的所有权关系，因此无法自上而下地对其成员进行监督和管理。它的组织协调工作一般是依据协议进行，如果虚拟企业成员违反协议，也只能由其他成员依据协议来追究其责任。

5.虚拟企业没有独立的资金基础，不能进行注册登记，因而在法律上不被认可为一个法律主体。这一点意味着当虚拟企业对外违反相关合同时，法律并不能对联合体追究相关责任。同样，虚拟企业也不能以联合体的名义从事生产经营活动，如对外签订合同、提供担保、申请贷款等。

三、虚拟企业的会计主体地位

虚拟企业并不符合单位论所要求的会计主体必备的四个条件，因此虚拟企业不具备会计主体资格的具体理由是：

1.虚拟企业没有独立的、为自己控制的经济资源。一是虚拟企业成立的前提是基于一个新的市场机会的出现。为了抓住这个机会，企业必须要有最有效的生产方式、最低的生产成

企业财务控制权配置的经济学解释

武汉　杨清香

一、企业财务控制权配置的理论基础

企业财务控制权配置是企业治理结构必须解决的关键性问题,它直接关系到企业财务决策效率的提高和发展的稳定、持续。所谓企业财务控制权配置,是指企业财务控制权在不同利益主体之间的分配。从参与分配的主体来看,企业财务控制权配置主要有以下三种理论基础:

1.资本雇佣劳动理论,即股东至上逻辑(或资本逻辑)。该理论认为,市场是完全的,企业是股东的企业,股东享有企业的全部剩余并承担全部风险,企业的目标是股东利益最大化。因此,由股东独享企业所有权是最优的企业所有权安排。按照这一逻辑,股东享有企业财务控制权是企业财务控制权的最优配置。

2.劳动雇佣资本理论,即劳动逻辑。该理论把企业看作是一个由技术因素决定的生产函数,人力资本所有者掌握着企业的剩余控制权并享有剩余索取权,而物质资本所有者则只能获得固定租金。按照这一逻辑,人力资本所有者享有企业财务控制权是企业财务控制权的最优配置。

3.利益相关者合作理论,即利益相关者合作逻辑。该理论认为,在现代市场经济条件下,企业本质上是各利益相关者缔结的一组契约,它不仅是实现股东利益最大化的工具,而且是将不同利益相关者寓于其中的组织。企业的基本目标是为各利益相关者服务,企业的发展取决于各利益相关者之间的长期合作。因此,企业的各项制度安排应平等地对待各利益相关者的产权权益。按照这一逻辑,各利益相关者共同分享企业的财务控制权是企业财务控制权的最优配置。

由此可见,资本雇佣劳动理论和劳动雇佣资本理论所描述的只是两种极端情况。无论将企业财务控制权配置给股东还是员工,都是企业的单边治理模式。然而,现实中更多的是人力资本所有者与非人力资本所有者共享企业所有权,需要的是多边合作治理。

知识经济时代下,物质资本市场化程度的不断提高、人力资本专用性和团队性的不断增强以及人们对企业社会责任的日益关注,致使这两种理论都受到了严峻挑战。一方面,企业剩余收益是各利益相关者投入专用性资产和长期合作的结果。换句话说,在对企业财务收益的贡献中,除了股东投入的权益资本外,还有债权人投入的债务资本、经营者和员工投入的人力资本以及政府投入的公共产品资本(如公共设施等),企业剩余收益正是各利益相关者长期合作的结果。因此,他们应共同分享企业财务收益并参与企业财务控制权的分配。另一方面,由于企业的异质性、信息的不对称性以及环境的不确定

本以及最灵活的生产方式。因此,这就需要企业间的合作,而且这些企业要在各自的专业领域内拥有先进的技术和较强的创新能力,从而形成良好的优势互补。二是虽然通过协议形成了新的虚拟企业,但是成员企业对其纳入虚拟企业营运的资产仍然独立享有所有权。因此,虚拟企业从一开始就没有独立的、为自己控制的经济资源,在其以后的运行中也因为没有独立的利益而无法形成新的独立经济资源。三是由于虚拟企业不具有法律意义上的人格,它也就不可能合法地拥有自己独立的经济资源。

2.虚拟企业不是独立的经济单位。一是作为独立的经济单位必须以自身盈利为目的,但虚拟企业存在的前提和最终的目的并不是虚拟企业自身的盈利,而是其成员企业的盈利。二是由于虚拟企业没有独立的财产,也没有对自身的所有权(无论是终极所有权还是法人所有权),因此无法成为独立的经济单位。三是虚拟企业自身的边界不清晰。因为虚拟企业成员间的结合方式和结合的紧密程度都不尽相同,哪些企业属于虚拟企业的成员不能准确界定。四是虚拟企业自身是不稳定的。为了更好地实现优势互补,在逐利动机的支配下,必然会出现虚拟企业成员的经常性变动。这既可能是成员企业的主动行为,也可能是其被动行为。

3.虚拟企业不能对其经济活动进行控制。一是虚拟企业对参与经营活动的资源不享有所有权,所以无法进行实质上的监控。二是虚拟企业具有组织虚拟化的特点,这意味着虚拟企业没有实施监控的组织机构,也没有相应的人力、物力和财力来对各成员企业所负责的具体环节进行控制。三是虚拟企业的运作依靠协议和磋商机制来解决。虚拟企业内部没有独立的管理机构,不能对虚拟企业自身及其成员企业进行自上而下的监督管理,也就没有虚拟企业对自身经济活动的控制。

4.虚拟企业不能对其经济活动的结果负责。一是虚拟企业在成立时,由于不能进行工商登记,无法获得法律对其独立主体身份的确认。在实际生活中,虚拟企业的对外活动始终是以其成员企业的名义进行的,产生的法律责任也相应由成员企业来承担。二是虚拟企业不是合资组织,没有自己控制的经济资源,没有对其活动结果承担责任的经济实力,因此虚拟企业不可能承担经济责任。三是由于虚拟企业是由不同的利益主体通过协议而形成的,因此它没有独立的利益。虚拟企业经营活动的最终结果不能由企业联合体来承担,而是由各成员企业来承担。