

● 会计学

对虚拟企业及其相关的几个会计问题的认识

—— 互联网环境下的会计问题思考

欧阳电平

(武汉大学 商学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 欧阳电平(1952-), 女, 湖南长沙人, 武汉大学商学院会计系教授, 主要从事电
算化会计、互联网环境下以及电子商务模式中的会计问题研究。

[摘 要] 虚拟企业是信息时代企业获取竞争优势所采用的虚拟策略。虚拟企业会计是指
对临时性动态企业联盟为主体从事的经济交易事项进行确认、计量、记录和报告的会计活动,
它没有存在的基础。成功运用虚拟企业策略的企业会计面临的是会计无纸化和会计信息化以
及知识经济带来的挑战。

[关键词] 虚拟企业策略; 虚拟企业会计; 会计无纸化; 会计信息化

[中图分类号] F275.2 [文献标识码] A [文章编号] 1008-2999(2001)05-0625-06

国际互联网的迅猛发展和广泛应用, 使企业的生产经营方式和管理理念、管理模式发生了巨大变革, 出现了基于互联网的新的企业概念, 如虚拟企业、网上企业、网络公司等, 以及新的市场运作模式——电子商务。伴随着新的企业概念、新的市场运作模式的出现, 针对虚拟企业、网络公司、电子商务进行会计变革的呼声此起彼伏。笔者认为, 对一新生事物的认识必须遵循实质重于形式的原则, 我们必须在弄清楚虚拟企业、电子商务这些新生事物的内在的质的规定性后, 才能清楚地知道这些新形态的经济活动对传统的企业会计将产生哪些影响, 现有的企业会计理论与实务应该如何完善, 以适应新的经济环境的需求。本文试图通过对虚拟企业的实质以及被人们认同的“虚拟企业”——成功运用虚拟企业策略的实体企业来探讨互联网环境下的会计理论与实务问题。

一、对虚拟企业的认识

虚拟企业(Virtual Enterprice)是由美国管理学家在结合企业间战略联盟的基础上提出来的新概念, 是指由若干成员企业为共同获得某一市场优势, 依靠信息手段以最快捷的速度进行全球资源重组而组成的没有企业界限、超越空间约束的临时性动态联盟, 市场机遇一旦消失即解散的一种组织结构形式。由于一些很不起眼的小公司的管理者, 如 DELL 电脑公司、CISCO 系统公司、AMAZON 公司等, 在信息技术的支持下运用“组织虚拟”、“功能虚拟”、“地域虚拟”等策略使企业一举获得成功, 这些公司已成为虚拟企业的范例, 不少企业领导也都想使自己的企业成为虚拟企业。然而, 虚拟企业不是孤立的存在物, 而是与其他事物(如实体企业)相联系的存在物。因此, 要认识虚拟企业的本质和特征, 必须将与其

密切相关的一些经济范畴联系在一起考察,以便从中揭示出其具体和抽象、一般和特殊的规律性。

1. 虚拟企业是实体企业成功运用虚拟企业策略后的一种抽象化的企业概念,按人们通常意义理解的静态的虚拟企业组织结构在现实中是不存在的。通过对现实中人们认为是成功的虚拟企业进行剖析,我们可以有这样的结论:没有一个是真正的虚拟企业! DELL公司允许客户订制电脑,公司除了牢牢控制电脑生产中少量的核心部件外,其余大量的部件来源于与其紧密联盟的供应商,而对最终用户来说,感受到的是 DELL的产品和服务。DELL采用所需资源虚拟组织集成的策略,使企业与外部资源紧密结合,获得资源互补的能力,但是 DELL不是虚拟企业,而是一个生产与销售电脑的实体企业。CISCO通过自己的网站接收客户订单,然后通过网络将订单进行分解,由其合作伙伴完成制造服务,最后由 CISCO为最终顾客服务并为顾客提供整套解决方案。CISCO凭借这种虚拟企业关系,公司规模不断扩张,每年发展速度达到 200%,1999年公司的市场价值已超过著名的 INTEL公司。然而,CISCO也不是虚拟企业,他们都没有解散和消失,相反更加强大,他们都是被抽象化为虚拟企业的实体企业。

2. 虚拟企业是一种新型的企业战略管理理念,是信息时代企业制胜的一种有效策略。科技的迅猛发展,全球化的市场竞争日趋激烈,竞争环境要求企业具有快速反映、柔性强和较强的风险承受能力,即必须成为敏捷企业。虚拟企业正是顺应这种环境需求而产生的一种新的企业战略管理理念和新的企业联盟关系。为了能迅速抓住市场机遇,提供差别化的产品和服务,企业可以采用各种虚拟策略。例如,构建虚拟企业的组织形式进行正常的生产经营活动,企业通过控制具有垄断特点的价值链上的重要阶段来完成整个价值链必须的全部环节,起到“四两拨千金”的作用,DELL就是成功利用虚拟组织策略的典范。企业还可以采取利用外部资源的外包型策略,组建企业之间最佳动态联盟,集成各成员企业核心能力,发挥综合效应,实现共同利益目标,CISCO当属成功运用外包型策略的典范。另外,企业可以运用电子商务,构建虚拟商场等策略,改善客户获取产品与服务的方式,AMAZON网上书店是成功运用电子商务的典范。总之,企业可以通过各种虚拟策略的使用以适应多变的市场需求,从而获得竞争优势。

3. 虚拟企业是以信息技术为支撑,以电子商务为市场运作模式,以信誉为纽带,以信任为基础建立的联盟企业间的“虚拟价值链”,它通过对信息的创造和利用为价值链上的企业增加价值。例如,全球最大的零售商 WAL-MART,通过建立专用的企业网络将其在美国的 3 000多个超市联网在一起,总部可以根据超市的销售情况和货架存货,通过网络向其供应商发送订单信息,供应商收到订单后直接将商品在规定时间内送达规定地点。这样,WAL-MART可以通过大批量采购降低采购费用,同时由于可以及时配送,无需库存,大大降低企业经营成本。供应商由于可以及时了解 WAL-MART的需求,而且每次定货量大,也可以从中获得很大收益。WAL-MART通过计算机网络构筑了一条从供应商到中间商再到顾客的价值链,在这条价值链上的每一个企业因为信息共享都获得收益,同时降低了价值链的成本。

4. 虚拟企业是一种运用信息技术提高资源配置效益的手段。企业 and 市场都是配置资源的手段,他们在配置资源时都存在交易费用。信息技术运用于企业管理和市场管理可以提高资源配置效率。市场信息化程度的提高,将大幅度降低市场运行的交易费用,企业可以因此而趋向于专业化和更多依赖于市场。这样有利于中小企业大量涌现并成为技术创新的主要源泉,它们可以与大型企业进行多方面的协作,上下游产品连成一条条“供应链”,企业边界模糊化,从而构成一个个跨地区、跨国境的“虚拟企业集群”。通过这种新型的弹性松散的联盟关系和电子商务市场运作方式,使各类资源在企业群体内外合理配置和流动,以降低市场交易费用和交易风险,提高市场交易效率。另一方面,企业建立战略联盟的前提条件是技术上的优势互补性,联盟企业之间可以通过互联网,突破空间约束,突破企业边界进行协调与配置资源,形成一个更能节约交易费用的资源配置方式——企业相互补充的资源配置方式。

二、对与虚拟企业相关的几个会计问题的认识

会计是随着社会经济活动的发展和经济组织的演进而发展的。新的企业概念出现必然有新的会计

问题需要研究。我国一些会计学者对涵盖了虚拟企业定义的虚拟公司的会计问题进行过探讨,他们首先认可虚拟公司作为独立会计主体进行会计核算,在此前提下论述虚拟公司对会计假设和权责发生制等会计原则产生了巨大冲击。笔者认为,首先要达成的共识是对这种不具法人地位,其行为可以不受公司法约束的虚的会计主体——计算机网络上各独立法人企业组成的临时联盟体是否需要进行独立的会计核算?对这种临时联盟体实施会计的职能是否具有可操作性?即是否需要虚拟企业会计。其次,应从成功的“虚拟企业”多年的会计实践来认识互联网环境下的会计理论与实务问题。

1. 虚拟企业会计没有存在的基础和意义。

依据会计的涵义,虚拟企业会计应该是指对临时性动态企业联盟为独立会计主体从事的经济交易事项进行确认、计量、记录和报告的会计活动。通过上文对虚拟企业的讨论,我们认识的虚拟企业是一种策略,是为了共同的利益目标由某个占据指挥地位的企业牵头,依靠信息技术将供应商、分销商(或上下游企业)临时组成动态企业联盟。它与一般的实体企业本质上的不同主要有:(1)没有资本相联系。企业实质上是投资者、债权人、企业员工等利益相关者之间缔结的契约的集合体,他们各方都向企业投入了一定的资本(物资、人力、技术、知识资本等),按照谁投资谁受益的原则,契约各方都是独立、平等的产权主体,共同享有资本所带来的增值的价值。而虚拟企业是一个以信用替代契约的虚的组织机构,各成员企业加入联盟的条件是他们在各自的专业领域是否拥有卓越的技术和创新能力以及能否形成优势互补,而不是以投入的资本作为连接的纽带;它不是利益相关方缔结的契约,而是以信息技术为基础,通过企业之间共享信息、诚实守信、协同作战来实现共同的利益目标,各自获得自身的经济利益。(2)没有资本运动。资本是企业产生的条件和基础,企业是资本的基本存在形式和载体。企业存在的理由是要通过对所投入的资本的运作使资本增值,企业的运动体现着资本的运动。而虚拟企业没有资本的投入,也不能作为一个市场主体进行经济交易活动,它没有企业的资本运动,也不能实现资本增值的目标。(3)企业边界的不稳定性。依据新制度经济学原理,企业不过是市场的替代物,是一种有边界的组织,由内部权威进行协调与配置资源。一个企业一旦形成或创立,则具有与其他企业不能相互代替的相对稳定的边界。而虚拟企业的边界具有很大的不稳定性 and 不确定性,联盟体成员企业之间运用信息技术,通过互联网,突破空间约束,内部形成一种电子虚拟市场,实现成员企业之间相互补充的资源配置方式。

企业是会计存在与发展的基础。自从有了企业,企业便离不开会计。从企业是各利益相关者之间缔结的契约的集合体来看,会计承担着核算、反映、控制企业资产的增减以及各产权主体财产所有权的增减的重任。会计存在和发展的根本使命在于:反映产权结构、体现产权关系、维护产权意志。而虚拟企业没有自身可控制的资源,成员企业之间没有产权纽带,是通过市场行为完成各自的资产及其所有权的转移。因此,从会计存在的目的是“反映、体现与维护产权”来看,虚拟企业会计没有产权基础。从企业的运动体现着资本的运动来看,企业存在的目的是从事商品生产与经营,使企业的资本增值,会计承担着商品生产经营过程中经济管理重任。会计管理的对象是企业的经济活动,管理的内容是价值运动,会计管理是通过计量的方式,对企业生产经营过程中所投入的财产物资和发生的劳动耗费进行计算、分析、控制,实现用最少投入获取最大的经济效益的管理目标。而虚拟企业没有资本的投入,不能作为一个独立的经济实体从事商品生产与经营活动,也不存在成员企业之间的利益分配;作为一个经济利益共同体,其整体目标的实现不是靠最少的投入获取最大的经济效益,而是靠共享合作伙伴信息、联盟企业之间高度的信誉、企业联盟后的优势互补能力以及由此形成的整体技术优势和市场竞争优势,共同获得各自的利益(多赢)。因此,从会计存在的目的是“经济管理”来看,虚拟企业会计没有管理的对象和内容。从企业是市场的替代物,是配置资源的手段来看,会计承担着提供信息服务的重任。会计必须按照公认会计原则的规范要求,运用若干普遍接受的会计惯例,通过确认、计量、记录和报告等程序,采用一定的会计方法和技术把企业的财务状况、经营成果等经济信息传达给信息使用者,为其决策提供可靠的依据。这些经济信息主要应能满足国家的宏观经济决策、投资者的投资决策或其他经济决策的需要,它将影响到社会资源的配置效果。虚拟企业不能作为独立的市场主体从事商品交易活动,而加入联盟体后的各成

员企业并没有改变独立的市场主体的性质,或许由于联盟企业之间的紧密结合,最终用户分不清企业组织的边界,但是联盟体中占据指挥地位的企业与其伙伴企业之间、联盟体成员企业之间各自的产权边界是清楚的,企业之间各自的资金运动的轨迹是清晰的,联盟体中各成员企业的会计核算空间并没有因为紧密结合而划不清边界。会计信息用户关注的仍然是实体企业的会计信息而不是虚体企业的信息。因此,从会计存在的目的是“信息服务”来看,虚拟企业会计没有服务需求。

由于虚拟企业与实体企业本质上的不同使虚拟企业会计核算、反映、控制的对象都成了无源之水,无本之木。而虚拟企业作为一个经济利益共同体要保持市场竞争优势,最主要的共同的资产是动态联盟体的商誉,它主要由联盟体中占据指挥地位的企业在专业领域保持的核心竞争力和巨大的市场影响力(优势),以及成员企业各自在专业领域拥有的卓越的技术创新能力和协同能力等因素构成。显然,要对联盟体的无形资产——商誉进行会计核算和利益分配实在是一种苛求。另外,会计是实践性非常强的经济管理活动,主要体现在实用性和可操作性。会计的职能需要会计人员、会计组织机构来实施。而临时性动态联盟可以跨越国界并且是一种虚的经济组织,由于各个国家的政治体制、经济体制、文化背景、会计政策、会计规范、会计环境等都不相同,首先,要研制一套互联网环境下的国际通用的虚拟企业会计规范难度太大;其次,临时组成跨越国界的互联网上的虚的会计组织机构,配置会计人员,对临时性的、跨国界的虚的会计主体进行会计核算和监督不具有可操作性。由此看来,将临时性动态联盟作为独立的会计主体进行核算没有根基和可实践性。

2. 虚拟企业使传统企业会计面临无纸化和信息化带来的挑战

无论是从虚拟企业的实质还是从现实中人们认可的成功的“虚拟企业”进行考察,信息技术,尤其是互联网技术的应用是企业生存与发展的基础之一。“虚拟企业”要求联盟体中各个成员企业内部用 Intranet 网络沟通企业部门之间的协同,实现企业内部信息资源共享,同时 Intranet 也是企业电子商务的后台;联盟企业之间用 Extranet 网络沟通,实现成员企业之间的信息资源共享以及作业的协同,Extranet 系统是实现 BtoB 电子商务的平台,同时又是链接企业 Intranet 和 Internet 的桥梁。没有强大的 IT 支持,构建虚拟组织的构架以及采用各种虚拟策略是不可能的。“虚拟企业”这种高度信息化、网络化的环境,使传统企业会计面临无纸化和信息化所带来的挑战。

会计无纸化是指会计确认依据的经济交易事项的原始凭证,以及记账凭证、会计账簿、会计报表等被磁性载体和电子数据取代,各种会计支票被电子转账和电子货币取代。“虚拟企业”的整个生产过程及交易过程中的资金流、信息流合一,以电子方式在企业内部或“供需链”上的企业之间流动。例如,企业内部的资金审批可以在网上进行,通过内部的电子转账系统完成资金结转;联盟企业之间的购销货款的支付与结算可以通过与银行等机构连成一体的网络系统和电子支付系统完成。交易事项的数据、信息的载体、交易的过程等都变成了电子形式和电子流的运行轨迹。网络化的会计环境使会计工作不受时空限制,财务人员可以通过联网的终端在网上进行财务审批、凭证的审核签章、账目查询、网上催账、网上报税等会计工作。会计管理对象的运行方式、信息载体,以及会计技术手段和会计工作方式的改变使传统企业会计实务发生了根本性的变化。会计人员习惯的纸介质的会计证据原件不复存在,它们被计算机网络系统中的电子形式的数据文件取代,而对这些数据文件进行非法修改可以不留篡改的痕迹。

由此,会计无纸化面临的第一个问题是电子形式的会计证据原件是否可以作为法律上认可的证据原件。1996年12月,由联合国通过的《电子商务示范法》就明确指出,电子数据可以作为有效的法律证据,但必须满足基本条件:(1)电子数据的生成、存储和传递过程是可靠的;(2)有关责任人(包括交易业务的对方)已以某种加密数字签证确认;(3)数据专人管理和确保数据的完整性等。会计无纸化面临的第二个问题是会计交易事项的电子原始凭证的标准化。经济交易事项的原始凭证是会计处理的对象,也是产生会计信息的源泉。“虚拟企业”或电子商务模式下的经济交易事项都是在网上进行的,交易事项的原始凭证都是电子形式的数据文件,这些电子原始凭证通过有关会计人员和业务人员审核确认后,可以由会计软件自动生成记账凭证或各类会计信息。因此,无纸化会计系统中,主要保存的最关键的会计数据

是电子原始凭证,而电子原始凭证文件的数据结构涉及到自动生成电子记账凭证和其他会计信息的会计软件的编制,如果电子原始凭证文件的数据结构不能规范和统一(标准化),将影响会计软件的通用接口,影响会计信息在网上的交流和沟通。会计无纸化面临的第三个问题是自动进行会计确认的会计规范。交易事项的电子原始凭证经会计人员网上审核通过后,由会计软件自动生成电子记账凭证就是由机器自动进行会计确认、计量和记录的过程,它需要智能化的会计软件系统支持,可构建自动进行会计确认和计量的知识库系统、专家系统以及机器学习系统来实施。由于机器自动确认所处的环境的特殊性,需要研究计算机网络环境下,适应电子商务模式的机器自动确认的会计规范。会计无纸化将促进会计核算和管理向标准化、国际化、自动化、智能化方向发展。无纸化给会计带来的挑战也是国际性的难题。

会计信息化是指信息技术应用于会计领域,不断提高会计信息资源开发效率,获取会计信息经济效益的过程。“虚拟企业”这种信息高度集成和共享的环境,为会计信息资源的开发和利用扫除了技术障碍。通过 Intranet 网络可以将企业内部所有业务部门的经济活动数据采集点连接在企业信息网之中,会计系统可以直接采集企业生产经营活动中人、财、物、供、产、销等大量的会计数据以及其他相关信息;通过 Extranet 网络和电子数据交换(EDI)系统,可以直接获得企业联盟中供应商、分销商的购销货的会计数据以及企业外部关联单位授权的货币与非货币形态的相关信息。网络计算技术可以对企业集中存储在中心数据库中的会计数据,或分散存储在网络分布式数据库中的会计数据,按集中管理的核算模式或按分散管理的核算模式进行加工,也可以根据“决策有用性”的计算模式进行处理。会计信息的传递可以通过电子邮件、在线授权访问等多种方式实现。计算机所具有的海量存储、高速运算及其巨大的处理能力,网络通信技术所具有的快速传输能力,使会计信息的获取没有时空的约束,没有加工能力的障碍,系统可以根据各类不同信息使用者的需求进行多元化的会计处理,提供多元化的会计报告。例如,存货的计价,可以分别采用简单平均法和移动加权平均法进行处理,以便比较差异;可以提供满足个性需求的财务报告,报告的内容、形式、风格可以按照信息使用者的要求定制。会计系统的信息采集、处理、传输的技术、手段、方式的改变,为解决会计界的难题即“会计信息的决策有用性”提供了技术支持,使信息用户除了能够“被动”获得通用财务报告外,还能够根据所做决策的需要“主动”获取决策有用的信息。

由此,会计信息化面临的第一个问题是会计信息资源的产权界定。“主动”获取会计信息意味着企业的会计数据资源和会计信息加工方法和程序将要成为企业相关利益方的公有财产,而长久以来,会计信息作为企业的一项稀有资源一直归经营者管理并且以公共产品的形式供应。哪些会计信息属于商业机密不能披露,哪些会计信息应该在哪个范围披露,哪些信息该何时以何种方式披露,如何避免“搭便车”行为,等等,是开发与利用会计信息资源首先要解决的问题,否则就只能“主动”获取有限的财务报表信息,会计信息的“决策有用性”目标仍然难以达到。会计信息化面临的第二个问题是如何有效的监管会计信息资源的开发与运用。信息技术的应用将使会计信息系统成为一个开放的系统,使用者可以在网上直接获取实时的会计信息。会计信息的披露涉及到与企业利益相关方的利益分配以及社会经济资源的最佳配置,也就是说开发与使用会计信息是需要花费成本的,只有当会计信息所能带来的效益高于其成本时才值得提供。会计信息提供不当所产生的风险成本一般是由企业承担,但也可能转嫁给会计信息使用者。如果不能对会计信息资源的开发与运用进行有效的监管将会带来重大的社会问题。会计信息化面临的第三个问题是会计信息用户的学识水平和综合素质。会计信息主要是为各类决策提供参考依据,而会计信息能否产生经济效益在很大程度上取决于决策者的学识水平、综合素质与使用会计信息的能力。信息技术的发展与应用,使企业的生产经营环境更复杂,竞争更激烈,要适应多变的市场需求,企业的业务流程需要重组,管理领域的分工变得模糊,要求企业经营决策者和信息使用者具备对会计信息和其他经济信息综合利用的能力。会计信息化一方面给会计人员提出了如何有效开发会计信息资源、提高其经济效益的重任,另一方面,对信息使用者的知识、素质、能力等也提出了较高的要求。

三、结束语

虚拟企业是以信息技术为基础的一种组织创新形式,现实中的虚拟企业实质上是指成功运用“虚拟企业策略”的实体企业。与一般企业不同的是,这些企业牢牢把握住产品生产经营过程中关键环节的企业的核心竞争优势,而将无法兼顾的其他环节或功能通过借用外部资源互补的方式实现,并且使联盟体中的合作伙伴共同获得利益。“虚拟企业”保持竞争优势的前提是不断进行技术创新、管理创新,企业的人力、知识、技术、信息资源优势显得尤为重要。因此,如何对企业的人力资产、知识资产、信息资产进行会计确认、计量?如何对企业的创新能力,以及由技术创新而产生的专利权、专营权、商誉等无形资产进行揭示?等等。这些问题同样对“虚拟企业”会计提出了挑战。我国企业正处在管理创新阶段,一些企业领导正试图构建我国的虚拟企业模式,与之相适应的企业管理软件、财务与会计软件、电子商务软件正待研发。我们必须对虚拟企业、电子商务等新生事物有足够的认识,并且认清国情,才能对由此而带来的会计管理创新不至于迷失方向,使企业信息化和软件研发少走弯路。

参 考 文 献

- [1] 吴 锋, CHU L K, 等. 虚拟组织化进程—信息时代企业主管制胜的策略 [J]. 中国软科学, 2000, (10).
- [2] 雷光勇, 黄 斌. 试论网络公司及其对财务会计的影响 [J]. 会计研究, 1999, (1).
- [3] 王文京, 胡进平. 网络财务时代扑面而来 [J]. 会计研究, 1999, (10).
- [4] 孟宪昌, 戴 毅. 对企业本质的再认识 [J]. 江汉论坛, 2000, (4).
- [5] 康 均. 会计主体假设的实质与网络公司 [J]. 财会通讯, 2000, (11).

(责任编辑 邹惠卿)

Virtual Enterprise Several Accounting Problems

OUYANG Dian-ping

(Wuhan University Business School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biography OUYANG Dian-ping (1952-), female, Professor, Wuhan University Business School, majoring in computerized accounting, Internet environment and electronic commerce.

Abstracts Virtual enterprises are virtual strategy that enterprises take to gain competition advantages in information epoch. Virtual enterprise accounting is accounting activities for the temporary dynamic coalitions. It's the accounting affirmation, measurement, record and report to their economic exchanges. It has no existing basis. The enterprise accounting that uses the virtual enterprise strategies successfully faces the challenges brought forth by accounting paperlessness, accounting informization and knowledge economics.

Key words virtual enterprise strategy; virtual enterprise accounting; accounting paperlessness; accounting informization