

农林企业竞争力会计初探

姜 崧

(哈尔滨学院 哈尔滨 150086)

【摘要】 在农林企业产业化的初期,从会计专业的角度对农林企业特有的核心竞争力进行考量具有十分积极的意义。本文从会计基本理论和企业竞争力相关理论出发,提出适用于农林企业的竞争力会计理论研究框架,并力求创新。

【关键词】 农林企业 竞争力 竞争力会计

一、农林企业竞争力会计

1. 农林企业的核心竞争力。随着农林产业企业化进程的不断加快和农林企业经营环境的日趋复杂,农林企业的核心竞争力成为企业经营成功的关键因素。企业竞争力是企业市场竞争中表现出来的具有持续性的优势,这种优势最终会给企业带来超额利润,使企业在激烈的竞争中求得生存和发展。企业核心竞争力具有价值性、特质性和可持续性三个特征。其中,价值性是指企业核心竞争力可以为企业创造价值和利益,也可以为企业的目标顾客带来价值和利益。特质性是指企业核心竞争力具有不可模仿的特性,不同的企业拥有不同的核心竞争力。可持续性是指企业核心竞争力具有衍生效应,既可以使企业在现有的领域中保持持续的竞争优势,也可以

况进行评价。政府还应该对企业社会责任进行广泛的宣传,通过宣传使社会责任意识深入人心。

推动企业和公众增强社会责任意识的方式主要有:第一,教育。可开办短期培训班,对企业职工和公众进行企业社会责任知识培训。在国民教育中进行商业道德观培训及专业课程教育,使公众形成较强的企业社会责任意识。第二,宣传倡导。政府应以座谈会、研讨会、媒体宣传等方式,培养公民的社会责任意识,形成企业在社会责任方面的外部环境压力。第三,对企业社会责任研究的组织与支持。在政府的组织下,展开对企业社会责任的理论研究与对策探讨,逐步形成企业社会责任理论体系与实施方案,体现出我国企业社会责任活动的特色。调查结果显示,对于促进企业更好地履行社会责任的主要措施,超过半数的企业经营者选择建立健全相关法规制度和提高企业经营者对企业社会责任的认识。其他措施依次有:促进社会各界更好地履行社会责任、加大对违法违规企业的处罚力度、政府主导推行相关的企业社会责任标准、加大舆论宣传和舆论监督的力度等。可见,政府对企业履行社会责任的管理和推动是企业履行社会责任的保证,能够得到企业的认可。

3. 评价机构——企业社会责任评价的直接评价主体。利益相关者和政府作为企业业绩评价的需求主体和管理主体,

围绕核心能力进行拓展,通过创新获取持续竞争优势。

笔者认为,农林企业的竞争力除了和其他行业企业一样表现在战略决策、生产制造、市场营销、内部组织协调管理、创新等方面,还具有独特的一面,即农林资源的稀缺性、可再生性、绿色性以及政策扶持优势,这四方面才是农林企业特有的核心竞争力。结合我国实际,农林资源同其他资源一样具有稀缺性,但不同于其他资源如矿产资源之处在于农林资源不仅可以再生,而且农林资源的开发通常不会对环境造成负面影响,相反有利于环境的改善,因此农林资源具有绿色属性。此外,农林产业一直得到国家政策的大力支持。这些都有利于农林企业的发展,是农林企业独有的核心竞争力。

2. 农林企业的竞争力会计。我国有很多具有较强竞争力

并不是企业社会责任的直接评价主体,企业社会责任评价应该由专门的评价机构来进行。这是因为经济的发展使社会分工越来越细,业绩评价越来越需要专门的知识技能。没有受过专门训练的评价主体无法胜任评价工作,而要客观、科学地评价企业业绩,只能聘请专家,这又需要花费很高的成本。为了节省成本,实现整个社会资源配置的最优化,企业业绩评价主体将会愈来愈多地委托社会专门的评价机构评价。这些专门机构高度专业化,可以根据不同业绩评价主体的要求,客观、公正地评价企业的业绩。随着经济的发展,评价机构的专门化和社会化将是企业业绩评价的趋势。

主要参考文献

1. 侯胜田.绿海战略——获得持久竞争优势.北京:清华大学出版社,2007
2. 陈共荣,曾峻.企业绩效评价主体的演进及其对绩效评价的影响.会计研究,2005;4
3. 潘立勇,张东丽.国有企业经营绩效评价主体分析.经济论坛,2005;7
4. 孙永凤,李垣.企业绩效评价的理论综述及存在的问题分析.预测,2004;2
5. 张建涛.企业社会责任活动中政府角色.广州日报,2007-02-12

的农林企业都对竞争力会计的认知度很高,但这种高认知度背后的核心竞争力在会计上却没有反映出来,即农林企业的现状和市场认同的企业价值存在背离现象。之所以存在这种现象,是因为农林企业所拥有的竞争优势没有被现行会计信息系统反映出来。

从会计学专业角度出发,笔者认为核心竞争力是企业的一种资产。现行会计准则对资产给出如下定义:资产是过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。该资产定义除了强调具有所有权和控制权,着重强调了资产能够直接或间接地给企业带来经济利益。核心竞争力包括企业所掌控的技术、资源和知识。从本质上讲,核心竞争力是企业通过对各种技术、资源和知识进行整合而产生的有别于其他企业的能力。核心竞争力由无形资产构成,是通过对各种无形资产的有机整合而形成的,它可以为企业带来超额的经济利益。因此,农林企业的核心竞争力应该看做农林企业的一项无形资产。对于农林企业来讲,必须站在会计专业的角度看待核心竞争力,用会计的方法确认、计量、记录农林企业的核心竞争力,并予以披露,从而有利于农林企业的内部管理者 and 外部投资者做出正确的决策。

二、确认

会计确认是指将某一项目作为某一会计要素记入会计信息系统的过程。农林企业的核心竞争力作为一项无形资产,在会计学中长期被忽略,成为一种事实上存在却长期不会被会计信息系统所反映的无形资产。在进行确认时应该遵循两个重要标准,一个是与该资源有关的经济利益很可能流入企业,另一个是该资源的成本或者价值能够可靠地计量。我国农林企业所具有的核心竞争力符合资产的定义,即符合资产是过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源,满足与该资产有关的经济利益很可能流入企业的确认要求。同时,只要采用恰当的会计技术手段,也可以满足“该资源的成本能够可靠地计量”这个确认标准。据此,农林企业的核心竞争力完全可以作为一项资产进行确认。

农林企业的核心竞争力作为一项资产,可以分为有形资产和无形资产两部分,其中体现农林企业特有的竞争力要素中,一部分竞争力要素是有实物形态的,并已纳入现行会计信息系统;另一部分竞争力要素是没有实物形态的,部分已纳入现行会计信息系统,但还有一部分现行会计信息系统并没有反映出来。按《企业会计准则第5号——生物资产》的规定,生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产,这三项生物资产属于有形资产,其增加和减少可以由现行会计信息系统反映出来。体现农林企业核心竞争力的一些无形资产如专利权、非专利技术、土地使用权、特许权等也都可以现行会计信息系统中反映出来。

现行会计核算体系没有反映出来的体现农林企业核心竞争力的一些无形资产,笔者认为有如下几项:农林资源的稀缺性、绿色环境和国家对农林产业的扶持政策。这几项是农林企业独有的竞争优势,事实上已为农林企业带来了可观的经济

效益,应该确认为农林企业的资产,具体应该确认为无形资产,并且在财务报表中反映出来。之所以现行会计核算体系没有反映出这些项目,笔者认为主要是难以找到一种可靠的计量方法。所谓可靠地计量,一般是指以历史成本计量,然而在核心竞争力的指标体系中,其量化指标一般不是以货币计量方式表现出来的,更多的是以其他方式如市场占有率、服务质量等表现出来的,从会计核算的角度来讲,通常需要的是可靠的货币计量。对核心竞争力进行计量要求数据具有相对性、可比性,而不是强调以历史成本计量。但仍旧可通过计算未来现金流量现值等方法对农林企业的核心竞争力进行计量。在此情况下,核心竞争力作为一种无形资产也是能够计量的,但其不确定性相应也大一些。

三、计量

会计计量是指根据一定的计量标准和计量方法,记录并在会计主体资产负债表和利润表中确认和列示会计要素而确定其金额的过程。农林企业竞争力要素可以根据量化难易程度分为以下三类:

1. 直接量化部分。这部分体现农林企业竞争力要素的资产如各种生物资产、专利权、土地使用权等无形资产可以根据取得方式不同如外购、自行建造、投资者投入、债务重组、非货币性资产交换取得等按照取得时的历史成本或公允价值进行计量。

2. 间接量化部分。农林企业可以考虑将一些费用化处理的支出改为资本化处理,代表农林企业竞争力的资源的可再生性往往是建立在投入大量养护费用的基础上,其实将这部分支出进行资本化处理更加合理,其资本化的部分可以列作农林企业核心竞争力资产。

此外,农林企业长期享有的、具有稳定性的税费减免、补贴不一定列作收入,完全可以实行资本化处理,通过折现的方式把未来的税费减免和补贴资本化为本期的核心竞争力资产。

3. 难以量化部分。农林企业中还有一部分代表农林企业竞争力的要素因为难以量化,从而不能在现行会计核算体系中反映出来,如绿色环境。对于农林企业核心竞争力中难以量化的部分可以采用折现的方法,将资产在存续期内的预期收益用适当的折现率折现,以此作为资产的公允价值。折现法主要适用于计量价值不确定性较高的资产。资产预计未来现金流量的现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

预计资产未来现金流量的现值,应当综合考虑资产的预计未来现金流量、存续期和折现率三个因素。首先,预计资产的未来现金流量应当以资产的当前状况为基础,包括资产持续使用过程中预计产生的现金流入,而不应当包括将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。其次,折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率,也是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

关于折现率的选择需要考虑以下问题：一是无风险报酬率的确定。农林企业可以将同期的国债利率作为无风险报酬率，也可以选择银行存款利率作为无风险报酬率。二是特定风险报酬率的选择。特定风险报酬率通常可以选择投资协议、融资合同中约定的利率作为折现率。合同中没有约定利率，但对报酬率有明确要求的，可以把合同约定的报酬率作为折现率。三是判定上市公司某项资产的未来现金流量现值涉及的三个要素之间可以相互影响，突出地表现为未来现金流量与折现率的关系。在计算现值时，对于不确定性和风险的影响，无论是调整折现率还是调整未来现金流量，折现率和未来现金流量之间都必须保持相互协调的关系。

农林企业所面临的特定风险在进行折现计算时既可体现在折现率的选择上，也可体现在未来现金流量的预计上，因此折现时既可调整折现率也可调整未来现金流量。调整折现率就是在估计未来现金流量时，要取得同时考虑无风险报酬率和风险报酬率的综合报酬率，而在预计未来现金流量时不考虑农林企业所面临的特定风险。同样，在估计未来现金流量时，也可只取无风险报酬率，而将农林企业所面临的特定风险在预计未来现金流量时加以考虑。当然也可在选择折现率和预计未来现金流量时，考虑上市公司所面临的特定风险。

四、记录

农林企业竞争力在核算时可以在“无形资产”科目下设置“核心竞争力”明细科目，或者直接设置“核心竞争力”总账科目，通过该科目核算代表农林企业竞争力要素的增加、减少及余额情况。该账户借方反映企业增加的核心竞争力的价值，贷方反映企业减少的核心竞争力的价值，余额反映企业会计期末的核心竞争力的价值。

根据谨慎性原则，参照固定资产等长期资产的会计处理方法，设置备抵科目，以反映企业核心竞争力资产的减值情况。可在“无形资产减值准备”科目下设置“核心竞争力”明细科目，或直接设置“核心竞争力资产减值准备”总账科目，该账户反映企业核心竞争力累计减损的价值，借方反映因为企业核心竞争力价值减损转回的价值，贷方反映企业核心竞争力的价值减损。“无形资产”科目下设置的“核心竞争力”明细科目和“无形资产减值准备”科目下设置的“核心竞争力”明细科目综合反映核心竞争力的期末价值。与“无形资产”科目下设置“核心竞争力”明细科目相对应的科目可选择在“资本公积”科目下设置“核心竞争力”明细科目，把农林企业核心竞争力的核算看做非生产经营因素带来的增值，不确认为当期损益，而是记入“所有者权益”科目，但是该资本公积科目不应该轻易转增资本，毕竟核心竞争力资产相对于其他资产来讲，其价值的不确定性更高，严格限制核心竞争力资产产生的资本公积转增资本有利于减少对企业股利政策的影响。关于与“无形资产减值准备”科目下设置“核心竞争力”明细科目相对应的科目的选择，依据现行会计准则的精神，存量资产价值变动都要在当期损益中体现出来，因此可参照其他长期资产的备抵处理，选择“资产减值损失”科目，反映核心竞争力资产价值变

动对当期损益的影响。

五、披露

会计信息披露是投资者了解企业生产经营状况和发展前景的重要途径。投资者根据企业披露的会计信息做出投资决策，企业管理者通过披露会计信息传递企业的经营成果和财务状况等信息。会计信息披露是会计工作不可或缺的重要环节。会计信息的披露内容主要包括：一是必须进行披露的信息，如企业的财务报表、审计报告等；二是企业自愿披露的信息。企业的核心竞争力信息首先要在财务报表中披露。在资产负债表资产部分的“无形资产”项目下应单列“核心竞争力”项目，并在其备抵项目“无形资产减值准备”下列示“核心竞争力资产减值准备”项目，两个项目的差额反映企业拥有的核心竞争力的期末价值，同时所有者权益部分的“资本公积”项目下增加“核心竞争力”项目，反映这种非生产经营因素带来的增值的增减变化情况。同时，通过利润表中“资产减值损失”项目反映核心竞争力要素确认后其可变现净值相对于成本变化所带来的资产价值变动损益。在“营业利润”项目下增设“核心竞争力收益”项目。

此外，在现金流量表中还要披露为提升农林企业核心竞争力而发生的支出中进行资本化处理而最终形成核心竞争力资产的部分。自愿披露方式虽不具有强制性，但增加自愿性信息的披露可提高投资者对企业的信赖程度，有利于企业在资本市场获得更多的资本、提高企业的市场价值。关于核心竞争力的会计信息应该属于企业自愿披露的信息，自愿披露核心竞争力方面的信息实际上是在展示企业的竞争优势，向投资者描述企业的发展前景。

综上所述，农林企业竞争力会计是一门综合了会计学、管理学与农林经济学等的综合性学科，是通过会计的专门方法，对农林企业的核心竞争力进行确认、计量、记录和披露的会计信息系统。农林产业的发展在于在现代企业制度的框架内走企业化道路，因此农林企业所特有的竞争力必须在会计信息系统内合理地反映出来，从而有利于农林企业内部管理者和外部投资者做出决策。笔者初步为农林企业核心竞争力纳入会计信息系统设计了基本的操作框架，但仍有许多问题没有解决，期待与同仁共同研究。

【注】 本文系黑龙江省教育厅人文社科重点研究基地重点项目“黑龙江省林业产业竞争力分析及提升对策研究”(编号：1152Z048)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
2. 尹星慧,庄尚文.竞争力会计初探.财会月刊(理论),2006;12
3. 徐京耀.中小企业核心竞争力的会计确认与计量.商场现代化,2006;10
4. 张伟霞.企业核心竞争力会计研究探讨.时代经贸,2007;78