

竞争力会计初探

南京财经大学 尹星慧 庄尚文

【摘要】 本文从竞争力会计的概念以及竞争力要素的确认、计量、记录等方面提出了一个竞争力会计的研究框架,力图与现有研究保持一致并有所创新。

【关键词】 竞争力 竞争力会计 竞争力要素

一、竞争力会计的相关概念界定

1. 竞争力的财务描述。现有文献对竞争力的描述尽管有所差别,但对竞争力基本含义的理解大致相同:企业竞争力是指企业在市场竞争中可以持续、有效地向客户提供产品或劳务以获得利润和进一步发展的竞争优势。从企业竞争力含义来看:①它是一种竞争优势,即高于竞争对手的综合素质;②它是可持续的,并不是偶然现象;③这种优势最终会给企业带来利润,使企业在激烈的竞争中求得生存和发展,立于不败之地。根据竞争力含义的这三个基本点,我们可以从财务的角度把竞争力描述为:在竞争性市场中,企业所具有的能够持续地比其他企业更有效地利用资产、获取利润和取得追加生产投资所需资产的综合能力。因此,从财务角度来看,竞争力更关注的是企业对资源的综合运用、持续获利的能力,而这种能力可以通过构造一系列财务指标,同时借助专家意见或问卷调查等形式进行综合评价。可见,企业的竞争力是具有可比性、可计量性的。

2. 竞争力会计的概念界定。国内一些学者对企业竞争力的认识主要分为两类:一类是从会计的角度阐述核心竞争力的本质,如汤湘希(2004)分析了商誉和核心竞争力的关系,认为核心竞争力是商誉的外化现象,商誉是企业核心竞争力的本质;另一类要求完善会计管理职能,形成财务竞争优势,如郝成林(2006)等提出的财务竞争力是企业核心竞争力的重要组成部分,并阐述了财务竞争力的构成要素。虽然这些学者在竞争力对会计的影响方面进行了许多有价值的研究,但仍存在不足。首先,会计是一门操作性很强的学科,但竞争力及其源泉的研究仍比较抽象,没有很好地从会计上界定其内涵。其次,尽管财务本身也需要形成自己的竞争优势,但竞争力对会计的影响是全方位的,必须站在一个更高的角度来考虑。我们试图从财务的角度构建一个全新的框架,对竞争力的“源”进行确认、计量、记录和披露,为企业的内部管理和决策提供有用的信息。

二、竞争力要素的确认方法

竞争力要素确认的关键在于,何种要素在何时以何种形式被纳入会计信息系统。借鉴其他学科对竞争力源泉——核心竞争力的识别方法来看,目前比较具有影响力的识别方法有两种:一是迈克尔·波特的价值链分析法,它以企业活动为

基础;二是以哈默尔和普拉哈拉德为代表的学者从技能的角度进行的分析识别。虽然这两种方法有助于企业核心竞争力的识别,但它们却忽略了核心竞争力本身具有的知识特性和资产特性,如专用性资产、累积性知识等。我国学者宋献中(2006)提出的从资产角度研究核心竞争力的观点,具有重要意义。前文已经提到过,企业竞争力最终体现在企业资产运用、盈利的能力上,因此从资产的角度来确认竞争力要素,无疑成为竞争力会计的最优选择。

国际会计准则委员会把资产定义为:资产是指企业因为过去的事项所控制的、可望向企业流入未来经济利益的资源。虽然这个观点是站在财务会计的角度对资产进行定义的,但也反映了资产的特性——可以为企业带来未来经济利益的流入。从本质来看,竞争力要素是企业获得更多利润的源泉,而且其更侧重于将来持久的收益性。显然,财务会计下的资产定义和竞争力会计下的资产定义有重合的地方,但又不尽相同。这主要是因为,财务会计中资产的确认必须以可计量为前提,于是许多可以为企业带来利益流入的资源在财务会计中得不到反映。

竞争力会计中的资产根据其是否具有实物形态,也可以分为有形资产和无形资产,尤其是在无形资产方面,其外延要远远大于财务会计中无形资产的外延。为了区别这两者,我们采用宋献中(2006)提出的“非有形资产”的概念来定义竞争力会计中的无形资产部分。

在有形资产方面,我们更关注企业所拥有的优质资产和专用性资产。有一些表面业绩一向良好的企业却在一夜之间破产,究其原因往往是内部人员进行了太多的利润操纵,蒙骗了高管人员以及广大投资者。利润容易被人为操纵,但资产是实实在在的,我们更应关注企业的有形资产,尤其是代表其真正实力的优质资产和专用性资产。因此,企业要对总资产中的优质资产和专用性资产进行有效确认,并有规划地使用、维护和处置。

非有形资产是企业竞争力的主要来源,它包括对有形资产高效的运用、整合能力,社会、企业中的各种有利关系,企业累积性的知识,独特的技术、工艺以及人力资源等。这些能力、资源和知识交织在一起,相互作用,为企业创造长期、稳定的利润。它们对企业的贡献虽大,却被传统会计所忽略,没

有专门的核算体系。而竞争力会计的目标就是要把这些重要的竞争力要素突出地反映出来。具体说来,非有形资产包括:

- ①市场资产。主要指企业营销方面的突出能力,包括公司品牌、产品市场占有率、销售渠道、售后服务、客户的忠诚度等。
- ②关系资产。主要指企业与外界的有益关系,包括企业所在产业的状况,本企业与相关企业、机构的关系,企业活动与国家的关系,企业活动的国际经济关系以及经济社会和政治环境等。
- ③技术资产。主要源于企业的研究开发能力,包括专有技术,专利权,R&D水平,独特的技术、工艺,特有的管理技术,各种设计专利权等。
- ④人力资产。主要指体现在企业职工身上的才能,包括群体技能、创造性、学习能力、管理技能、领导能力、团队精神、执行力等。
- ⑤知识资产。主要指企业累积性的知识,包括商业秘密、企业理念、企业文化、商业模式、管理方法等。
- ⑥信息资产。主要反映企业获取、处理信息的能力,包括信息设备、技术水平、企业网络化程度、对市场信息的反应能力等。
- ⑦基础资产。主要指保障企业有效运行的各种基础设施和制度,包括企业内部控制制度、福利设施、成本核算体系、管理程序、组织结构等。

企业市场资产、关系资产都是外向型资产,它们是在企业与外部接触的过程中形成的有利资源;技术资产、人力资产、知识资产是企业内部最具有核心竞争力的资产,它们的形成往往需要很长的时间,而且不易被其他企业模仿、学习;信息资产、基础资产是其他资产形成的基础,虽然容易被效仿,但其却是企业不可或缺资产。信息资产其实属于基础资产的一部分,但随着信息时代的到来,企业对信息反应能力的要求大大提高,单独反映更加突出其重要性。

三、竞争力要素的计量

财务会计主要采用历史成本计量属性,这主要取决于财务会计的性质,它所反映的是企业由于过去交易或事项而引起的资产、负债的变动以及企业过去的经营成果。竞争力会计提供的信息能帮助管理层进行决策,这将会影响到企业以后的可持续竞争优势,因此竞争力会计提供的信息更注重预测性。从竞争力要素的确认范围来看,要对非有形资产进行绝对的量化是不可行的,而且量化的信息也很难全面反映竞争力要素的本来面貌,必须要用定性的信息加以说明。

竞争力会计提供的信息具有重预测性与定量、定性并存的特点,按其量化的难易程度可以分为可直接计量的竞争力要素、可间接计量的竞争力要素和不可计量的竞争力要素三类。

1. 可直接计量的竞争力要素。这部分要素主要是指与财务会计中有形资产和无形资产重合的部分,它们可以按取得的历史成本或公允价值进行计量。比如竞争力要素中的优质资产,如专有技术、专利权、版权、商标权等无形资产。

2. 可间接计量的竞争力要素。这部分要素集中在非有形资产中,在财务会计中它们往往被列为费用,作为利润的冲减项出现在损益表中,而无法得到单独的核算,忽略了其长期收益性。由于这部分非有形资产未来可以为企业带来的收益很难用货币计量,其价值计量方式主要是设计一些财务和非财务的指标来反映这部分非有形资产对企业的贡献率。比如,技术资产中企业所拥有的独特的技术或工艺,我们并不

核算它们形成的历史成本,而是通过收入、费用等比率来计算此技术或工艺对最终利润的贡献程度。对于技术资产中的另一项重要内容——研究与开发(R&D)费用,我们不仅要对其经费的投入进行计量,还要通过研发费用与销售费用的比率、新产品利润与总利润的比率等一系列指标来反映研发费用的贡献率。总之,间接计量的关键在于设计指标,以充分反映竞争力要素对企业的贡献程度。

可间接计量的竞争力要素中还包括一些采用特殊计量方式进行计量的竞争力要素,这部分要素主要体现在企业基本资产中,它们是对企业制度、管理、结构等完善性的测试,需要用专业的测评方法而不能直接用货币直接进行计量。比如企业内部控制质量,它是保障企业资源有效利用的重要因素,内部控制质量的评价需要一套专业的方法和自己的评价标准,我们可以用其特有的评价标准进行计量。

3. 不可计量的竞争力要素。这部分要素具有抽象、综合的特点,它们往往对企业有着长远、渗透性的影响。比如企业理念、企业文化,它们常常渗透在企业日常经营中,影响集体的思维方式、沟通协调方式以及分析、解决问题的方式等。好的理念、好的文化可以从价值观、人际关系、交流等方面影响企业的战略制定,并且由于企业文化鼓励独特的产品生产和饱含模糊的因果关系,它甚至可以成为企业最具持久性的竞争优势,为企业带来长久利益。正因为这种要素具有无形而巨大的力量,企业虽然很难去计量它们的价值,但它们对企业价值的贡献却是实实在在的。对于这部分要素,企业要予以充分关注,虽不可对其价值进行计量,但可以通过观察、总结来对它们进行定性、深入的分析。

对竞争力要素的计量,主要是确认它们对企业可持续获利能力的贡献,根据各种竞争力资产的特性,可以采用三类计量方式。从计量的难易程度可以看到,不可计量的竞争力要素往往是企业最具长远影响的内在要素,是企业的累积性知识,是竞争力最原始的动力来源;可间接计量的竞争力要素是企业操作层面上不断投入、累积过程中的资产,它们需要不停地投入或测试,从而对外界保持灵敏的反应力;可直接计量的竞争力要素是企业投入的结果,可以在将来为企业带来丰厚的利润。

四、核心竞争力要素的记录与分析

在选用了适当的计量方法后,要按照重要性原则对竞争力要素进行记录。如何判断竞争力要素的重要性,可以从以下几个方面进行考虑:一是企业所处的行业、在行业中的地位。这些信息可以让我们分析出企业的主要竞争力要素,如对信息产业来说,研发资产是居于首位的,而零售企业会更更多地关注其进货渠道。二是通过同行业分析、与竞争对手的比较,发现最终可以影响产品成本、种类差异的相关竞争力要素。三是要关注企业特有的非有形资产。对这些竞争力要素我们要进行更为详尽的计量和记录。

通过对竞争力要素的确认、计量、记录,仅仅只是掌握了企业竞争力要素的有关信息,要了解企业竞争力的状况,还必须通过相关数据资料的比较来实现。归根到底,竞争力就是企业持久的竞争优势,它是一个相对概念,因此我们要通过与同行业以及主要竞争对手相关信息的对比,最终识别出

智力资本报告和财务报告的结合： 智力会计计分卡

华中科技大学管理学院 曾洁琼 陈君宁(博士生导师)

【摘要】 本文通过智力会计计分卡将智力资本报告和财务报告相结合,将每个智力资本项目确认为影响损益表的智力收入和智力费用,或确认为影响资产负债表的智力资产和智力负债,然后在此基础上确定一系列的比率,从经营和战略角度对企业业绩进行监控。

【关键词】 智力资本报告 财务报告 智力会计计分卡

由于智力资本和有形资本共同创造了企业的价值,所以智力资本报告应该与财务报告一样向利益相关者提供真实和相关的信息,从而有助于利益相关者做出正确的决策。但由于智力资本具有非实体性、价值的增值性、创造未来收益的不确定性和独特性等特点,使其难以出现在现有的财务报告框架中。本文将就相关问题进行探讨。

一、智力资本报告和财务报告所涉及的主要问题

企业智力资本报告和财务报告都是企业业绩的表现形式,应该作为一个有机整体来考虑,但两者又具有不同的特点,着重点各不相同,具体来说:①在形式上,财务报告提供有形资源方面的信息,智力资本报告提供无形资源方面的信息。②在时间上,财务报告提供过去和现在业绩方面的信息,

对企业长期获利具有重要贡献的核心竞争力要素。这些竞争力要素就是我们通常所说的核心竞争力,它是现代企业长期生存和发展的关键,对企业内部组织和经营管理都产生了重大影响,越来越多的企业建立了以核心竞争力为中心的战略计划,对企业进行全面的统筹规划和组织实施。因此,企业要加强对核心竞争力要素的保护和培育。对于其他竞争力要素,由于它们对企业的有效运行都有贡献,企业也应对其加以培育和发展,尤其是对低于同行业水平的竞争力要素,企业应予以高度重视,它们的缺失或利用水平不高,都会影响企业最终的竞争优势。

五、竞争力要素信息的披露方式

信息的对外披露方式主要有两种:一是按照相关法律法规的要求必须进行披露的信息,如企业的财务报表、审计报告等;二是法律法规没有相关要求,企业自愿披露的信息。显然到目前为止,还没有相关法律或法规强制性要求企业披露竞争力方面的信息。但许多世界知名企业已经通过公司网站发布与未来持续发展有关的企业竞争力方面的信息,向外界展示其竞争优势,并取得了很好的效果。普华永道会计师事务所曾对82家瑞士公司进行的调查显示,80%的经理人员认为增加自愿性信息的披露可以提高投资者和债权人对管理层的信赖程度,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;70%的经理人员认为,自愿性披露的信息

而智力资本报告提供现在和未来业绩方面的信息。③在信息的提供上,财务报告主要提供定量化信息并且以货币定量化信息为主,而智力资本报告既提供定量化的信息,也提供定性化的信息,这样就能准确、全面和充分地反映企业智力资本的本质特征。定量化的衡量单位可为各类智力资本活动提供精确的瞬时固化反应,并告诉我们已经发生了什么;而定性化的衡量单位一般都是判断性的,它提示我们正在发生什么。因而,两者都是不可或缺的。④在报告框架上,现行财务报告的模式以表格的形式来反映,对重要内容在表内优先反映,次要或补充内容在会计报表附注中反映,即实行表内与表外相结合的方式,以便将财务报告和智力资本报告联系起来,而不至于使它们成为相互分离的两部分。

应侧重于展示企业的竞争优势,向投资者描述公司的前景。这说明国外的经营管理者已经充分意识到竞争力要素信息对外的自愿性披露可以减少信息的不对称,揭示和维护企业可持续竞争优势,获得更高的市场价值。

企业信息披露战略是指企业根据自身的状况,在充分考虑企业战略发展环节的基础上,根据企业持续性经营的管理目标和方案,对企业信息披露做出长远规划和部署的战略安排。企业信息披露战略的重要性已被理论界和实务界广泛认同,并成为继人力资源战略、投融资战略、营销战略之后的又一全新战略。显然,在企业建立竞争力会计以后,企业竞争力要素信息的披露是企业信息披露战略的重要组成部分,企业应该在不危及竞争力要素发展的情况下,结合长期经营管理的目标对其进行合理的披露,以获取更高的市场价值。

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迈克尔·波特.陈小悦译.竞争优势.北京:华夏出版社,1997
- ③宋献中.论企业核心能力信息的自愿披露.会计研究,2006;2
- ④金碚.企业竞争力测评的理论和方法.中国工业经济,2003;3