

2007年卷 第1辑(总第11辑)

No.1 2007(Sum.11)



Accounting Forum  
**会计论坛**

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute  
Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

会计论坛. 第 11 辑/中南财经政法大学会计学院著. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.7

ISBN 978-7-5095-0020-0

I. 会… II. 中… III. 会计学—文集 IV. F230—53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 092859 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: (010) 88190406 财经书店电话: (010) 64033436

湖北南财文化发展有限公司 电话: (027) 88324370 88071749

华中科技大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

889 × 1192 毫米 16 开 7 印张 154 千字

2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月武汉第 1 次印刷

定价: 16.00 元

ISBN 978-7-5095-0020-0/F·0018

(图书出现印装问题, 南财文化负责调换)

## 《会计论坛》撰稿须知

《会计论坛》是由中南财经政法大学会计研究所主办的会计类专业学术理论刊物,于2002年5月创刊,主要刊载会计、财务与审计领域里的最新理论研究成果,同时也兼顾实务性的有价值的研究成果。近期以约稿为主,热忱欢迎国内外作者赐稿。为方便作者撰稿,特做如下约定:

1. 来稿要求。来稿须观点鲜明,主题突出。本刊适用的文章大致有以下三个方面的基本要求:第一是学术性,即有新观点、新思路、新方法和新资料的学术性文章;第二是思想性,即有一定理论水平和思辨性强的评论性文章;第三是前沿性与导向性,即能够充分关注和反映会计学界最前沿的理论动态和信息,如介绍和宣传会计学界较有影响的科研学术信息和观点综述,以及会计领域某一学科的发展研究报告等。

2. 来稿篇幅。来稿请用A4纸打印。学术论文一般控制在15000字左右(含注释与参考资料),欢迎5000字左右的短论。

3. 来稿信息。应包括两个方面的内容:

(1) 基本信息。含作者署名、工作单位、作者简况(姓名、出生年月、籍贯、学位、职称、现工作单位、主要职衔、主要研究方向和主要科研成果等重要信息)、通讯地址、电话、传真、电子信箱等。若为基金资助项目请注明项目的名称、来源与编号,用单独一页纸打印,以便进行编辑。

(2) 学术论文。应包括以下八个方面的内容:

① 论文标题(不超过20个汉字,中、英文)。

② 作者署名(中、英文)。

③ 论文摘要(300字以内,中、英文)。

④ 关键词(3—8个,中、英文)。

⑤ 正文。采用文科编排规范,其一级标题标号为一、二、……(题尾无标点符号,排单行),二级标题标号为(一)(二)……(题尾无标点符号,排单行),三级标题标号为1.2……(题尾列句号,文字接排),四级标题标号为(1)(2)……(题尾列句号,文字接排)。文中图、表和公式均用阿拉伯数字连续编号,如图1、图2和表1、表2以及式1、式2等。图和表应有简短确切的题名,图号图名应置于图下,表名表号置于表上,公式号置于右侧。

⑥ 附注。采用脚注形式,每页重新编号,编号顺序请运用Word 2000以上版本的自动生成方式。

⑦ 参考文献。请列于文末,具体要求如下:

A. 列示范围。仅限于作者直接阅读过的、引用在论文中的最主要的文献。

B. 引用方式。论文中引用参考文献的,应使用“著者—出版年制”,如“会计法律制度体系建立问题决非一个单粹孤立起来从会计职业或专业本身所考虑与设计的问题(郭道扬,2001)”。对于在论文中所提及的参考文献,应当与所列的中外参考文献表的顺序一一对应。

C. 列示顺序。中文在前,外文在后,中文文献按第一作者姓氏的拼音为序排列,英文及其他西文文献按第一作者姓氏的字母顺序排列,第一作者相同的文献按发表的先后时间顺序排列,同一作者同一年份内的文献多于1篇时,可在年份后加a、b等字母加以区别,如1999a、1999b等。

D. 排列格式。基本要求如下:

期刊:著者.出版年.题(篇)名.刊名,卷(期):页次。

书籍:著者.出版年.书名.版本.出版地:出版者:页次。

论文集:著者.出版年.题(篇)名.见(in):论文集编者.文集名.出版地:出版者:页次。

⑧ 鸣谢及其他信息。主要是表达对论文形成过程相关支持者的感谢及其他信息。基金课题项目须列项目来源、项目的全部准确名称及课题编批准号。

4. 来稿采用。来稿经采用后,将酌付稿酬,并赠样刊两本。

5. 收稿地址。湖北省武汉市洪山区南湖南路1号中南财经政法大学会计学院(南湖校区文泉楼A607室)《会计论坛》编辑部(并请随寄用Word 2000以上版本编辑的论文软盘一份);邮政编码:430073;电话:(027)88386514。特别欢迎用电子信箱传递信息,电子信箱:xjlin@znufe.edu.cn;kangjun100@126.com;rmdxj@tom.com。

# 会计论坛

Accounting Forum

2007年卷 第1辑(总第11辑)

No. 1, 2007(Sum. 11)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

编辑:《会计论坛》编辑部

电话:(027)88386514

传真:(027)88386805

电子信箱:kjlt@znufe.edu.cn

通讯地址:中国·武汉市·洪山区南湖南路1号

中南财经政法大学会计学院

文泉楼南607室

邮政编码:430073

出版:中国财政经济出版社

社址:北京海淀区阜成路甲28号

邮政编码:100036

出版日期:2007年8月1日

统一书号:ISBN 978-7-5095-0020-0/F·0018

印刷:华中科技大学印刷厂

本辑责任编辑:冉明东

## 顾问

葛家澍	余绪缨	王松年
谷祺	冯淑萍	刘玉廷
陈毓圭	郭复初	于玉林
杨宗昌	毛伯林	易庭源
边恭甫		

## 编委会

主任:郭道扬		
副主任:罗飞	汤湘希	许家林
委员:		
郭道扬	罗飞	张龙平
夏成才	唐国平	许家林
汤湘希	高文进	孙贤林
张敦力	季小琴	

## 编辑部

主任:许家林(兼)	
编辑:庄丹	康均
	唐本佑
	冉明东



## 目 录

试论《孙子兵法》的哲理性与人文性 是现代企业战略管理境界提升的智慧源泉	13
余绪纓	
会计独立性研究*	112
张文贤	
财务会计概念框架的国际协调及其启示*	124
曲晓辉	
基于 ABC/M 的质量成本及其控制	132
夏成才 邵天营	
资源消耗会计:创新与启示	143
许亚湖	
龙门账与现代会计方程式的互通原理与运用	149
方正生	
大股东控制度、市场化进程与审计独立性*	
——来自中国证券市场的经验证据	155
陈小林	
我国上市公司会计信息质量研究*	168
毛洪安	
论企业价值最大化与上市公司资本结构	179
金静红	
企业供应物流成本控制研究	190
陈正林	
基于泛资本的会计目标	198
黄晓波	

No. 1, 2007 (Sum. 11)

## ***Accounting Forum***

Accounting Institute, Zhongnan University of Economics and Law

### **CONTENTS**

On the Philosophic and Humanistic Characteristics Embodied in <i>the Art of War</i> by <i>Sun Zi</i> being Valuable Wisdom Sources of Modern Strategic Management in Enterprises <i>Yu Xuying</i>	/3
Research on Accounting Independence <i>Zhang Wenxian</i>	/12
The International Harmonization of Conceptual Framework of Financial Accounting and It's Implications <i>Qu Xiaohui</i>	/24
Quality Costs and Their Control Based on ABC/M <i>Xia Chengcai Shao Tianying</i>	/32
Resource Consumption Accounting : Innovation and Enlightenment <i>Xu Yahu</i>	/43
Longmen Account and Modern Accounting Equation <i>Fang Zhengsheng</i>	/49
The Control Right Degree of Controlling Owner , Market Development and Auditor Independence <i>Chen Xiaolin</i>	/55
Research on Accounting Information Quality of Chinese Listed Company <i>Mao Hong'an</i>	/68
On the Maximum of Enterprise Value and the Capital Structure in Listed Companies <i>Jin Jinghong</i>	/79
Study on Enterprise Supply Logistics Cost Control <i>Chen Zhenglin</i>	/90
On Accounting Objective Based on Pan-Capital <i>Huang Xiaobo</i>	/98

## 试论《孙子兵法》的哲理性与人文性 是现代企业战略管理境界提升的智慧源泉

余绪纓

**【摘要】** 知识经济条件下企业外部环境、内部条件的复杂性与可变性,导致企业战略管理必然成为动态的创造性过程,故必须把战略思想上的创新放在第一位。本文阐述了《孙子兵法》哲理性与人文性的由来及其在军事领域战略、战术等方面的具体体现。领悟《孙子兵法》的精华,可使现代企业战略管理提升到一个新境界,与知识经济的时代特征相适应;了解孙子的“制胜之道”如何为现代企业家创造性地吸收利用,达到运用之妙、存乎一心的境界,并能在生产经营中“出奇制胜”,开创优异业绩,从而使现代企业的战略管理进入崭新的发展阶段。

**【关键词】** 《孙子兵法》;知识经济;战略思想;战略管理;制胜之道

### 一、时代特征要求现代企业战略管理把战略思想创新放在第一位

20世纪90年代起,随着经济发达国家开始从工业经济社会向知识经济社会转变,“国际经济一体化的进程不断向广度和深度上发展,使企业面临的外部大环境呈现高度的不确定性;主导知识经济发展的内在因素——创造性脑力劳动者内心深处的智力活动,也具有多变性和不确定性特征。这就使知识经济时代成为一个充满‘变数’的时代”<sup>①</sup>,社会经济生活的复杂性、不确定性和风险性极大增强。在这样的历史条件下,企业要想在国际大市场激烈竞争的惊涛骇浪中出奇制胜,就必须依靠作为社会主体的“知识精英”(包括科技精英、文化精英、管理精英等)的智力,而不是人多力量大的人力和地大物博的物力,所以“知识经济”时代是一个斗智而不是斗力的时代!

收稿日期:2007-06-18

作者简介:余绪纓,男,厦门大学教授、博士生导师。

<sup>①</sup>余绪纓.2005.管理与管理会计理论研究中的几点新认识.中国经济问题,5。

与这一时代特征相适应,企业之间的竞争已从低层次的产品营销性的竞争发展到高层次的全局性战略竞争。战略上的成功是企业在全球性激烈竞争中求生存、谋发展的根本保证,从而使整个企业管理体系必须以“战略管理”(Strategic Management)统驭全局,“战略管理”居于主导和核心地位。

“战略”(Strategy)一词原起源于军事科学,它是同“战术”(Tactics)相对应的概念。毛泽东说:“战略问题是研究战争全局的规律性的东西。”<sup>①</sup>这种由军事科学确立的“战略”概念,被推广应用于政治、社会、经济等各个领域,其含义也变得越来越广泛了。概括地说,“战略”是指重大的,全局性、长远性的谋划。可见,现代企业正确制定竞争战略,必须把创造和提高其竞争优势(Competitive Advantages,指与竞争对手相比较的优势)作为基本的出发点和归宿。为此,企业在制定竞争战略时就要从企业生产经营的全局及其长远发展着眼,客观分析本企业和主要竞争对手的优势和劣势,并预测客观外界环境可能发生的变化以及这些变化给企业带来的机遇和挑战,进而通过周密的图划,有预见性地制定出各种可行的趋利避害、扬长避短的对策与方案,使企业在市场的剧烈竞争中主动、灵活地抓住机遇,不断发展和提高自己的竞争优势,从而到达成功的彼岸。

上述要求决定了现代企业的战略管理不可能是一个单纯的技术性、程序性问题,不可只凭既成的事实和死的数据作为判断和谋划的依据。知识经济条件下企业外部环境与内部条件的复杂性与可变性,导致现代企业的战略管理必然成为动态的“创造性过程”(Creative Process),必须把战略思想(Strategic Thinking)上的创新放在第一位,把充分发挥相关人员的创造性、想象力和洞察力贯彻始终。因为,思想观念上的创新更具根本性,是一切实践中的创新的智慧源泉!

## 二、《孙子兵法》的哲理性与人文性的超时空价值

春秋时期的孙子是我国文化史上的巨人,由他奠定基础、后经多次增订的《孙子兵法》(*The Art of War by Sun Zi*),虽短短五千言,但“视野开阔,立论深宏”<sup>②</sup>,是我国兵学的杰出代表,“在世界军事史上也久负盛名,日本兵家将它奉为‘兵学圣典’(Martial Classics),西方军事学家认为《孙子兵法》内容之博大,论述之精深,后世无出其右者”<sup>③</sup>。

### (一) 综述

作为“百世兵经”的《孙子兵法》的最可贵之处在于:它是一部舍事而言理的著作,将军事领域具体的原理、原则、技术方法高度提炼,上升到哲理的层次,使其蕴涵的“朴素唯物论和军事辩证法思想的丰富内容不局限于战争这一社会现象,在认识论、方法论上也具有一般哲学意义。它自觉地运用辩证法思想和从唯物主义观点去观察战争,是在哲学世界观指导下进行的。它是辩证法的发展、深化,涵涉范围比老子狭窄,但精密和明确程度则有所提高”<sup>④</sup>,从而使其蕴涵的哲理性不仅不会因时代变迁而失去耀眼的光芒,反而会历久弥新,具有超越时空的普世价值。

“《孙子兵法》产生在齐鲁文化先进的环境下,虽然以兵书的面貌呈现于学术界,但它受过儒、墨传统文化的熏陶,又吸收齐(孙子故乡)文化的滋养。”<sup>⑤</sup>因此,孔子的“仁学”(仁者爱人,泛爱众)和孟子“以至仁伐至

<sup>①</sup>毛泽东.1991.毛泽东选集(第2版,第1卷).北京:人民出版社:175。

<sup>②</sup>任继愈.1996.任继愈学术文化随笔.北京:中国青年出版社:183。

<sup>③</sup>孙子兵法(汉英对照中国古典名著丛书).长沙:湖南出版社。

<sup>④</sup>任继愈.1996.任继愈学术文化随笔.北京:中国青年出版社:184。

<sup>⑤</sup>任继愈.1996.任继愈学术文化随笔.北京:中国青年出版社:183。

不仁”、“仁人无敌于天下”的战争观<sup>①</sup>,在《孙子兵法》中得到较好体现<sup>②</sup>,从而使孙子创立的兵学成为“自古知兵非好战”的王道主义的兵学,而不是崇尚“杀人盈城、杀人盈野”的霸道主义的兵学,在一定意义上体现了“以儒统兵”的思想,以“苟能制侵袭,岂在多杀伤”的人文关怀贯穿始终,这是其人文性的鲜明体现。以下从军事领域作进一步展开。

## (二)“主孰有道”是胜利之本

《孙子兵法》在其首篇《计篇》中指出:“主孰有道?将孰有能?天地孰得?法令孰行?兵众孰强?士卒孰练?赏罚孰明?吾以此知胜负矣。”在影响战争胜负的诸多因素中,孙子抓住主要矛盾,把“主孰有道”作为首要的关键性因素。与此相关的论述还有:“道者,令民与上同意者也,可与之死,可与之生,而不畏危也”(《孙子兵法·计篇》)、“上下同欲者胜”(《孙子兵法·谋攻篇》)、“令素行者,与众相得也”(《孙子兵法·行军篇》)等。可见,孙子把战争的正义性视为制胜的根本。因为“师出有名”——以有道伐无道,以至仁伐至不仁,才能得到广大群众的衷心拥护,才能同心同德、生死与共而不畏艰险,从而实现得道多助、无往而不胜的目的。

## (三)孙子的战略思想

孙子以“不战而屈人之兵”作为最理想的战略追求,从宏观着眼力求以最小的“失”获得最大的“得”。《孙子兵法》虽然是一部不朽的兵书,但它并不以夺取战争的胜利作为最理想的战略追求,而是把“不战而屈人之兵”作为最理想的战略追求,显示了一种“自古知兵非好战”的崇高境界和视野广阔的人道主义“得失观”。

故孙子在《谋攻篇》中强调:“百战百胜,非善之善者也,不战而屈人之兵,善之善者也。”“上兵伐谋,其次伐交,再次伐兵,其下攻城。”“善用兵者,屈人之兵非战也,拔人之城非功也。”“凡用兵之道,全国为上,破国次之;全军为上,破军次之;全旅为上,破旅次之……”意思是:只有尽可能用谋略、精神感召等“软力量”挫败敌人的战略企图,弭战于无形,代替用死拼硬打的“硬力量”攻城掠地,才能在宏观上使损失最小,才可达达到战争的目的,并充分体现“苟能制侵袭,岂在多杀伤”的人文关怀。

## (四)孙子的用兵之道

“用兵如神”,可以作为孙子用兵之道的简明概括。“以智用兵,以谋制敌”是贯穿于孙子用兵之道的一条红线,从而使全军上下在作战中充分发挥其主动性、创造性,以尽可能小的代价,取得尽可能大的战果。主要包括以下几个方面:

1. 洞察先机,争取主动。孙子曰:“知彼知己,百战不殆。”(《孙子兵法·谋攻篇》)“知天知地,胜乃可全。”(《孙子兵法·地形篇》)“故明君贤将,所以动而胜人,成功出于众者,先知也。”(《孙子兵法·用间篇》)可见,“先知”是“致人而不致于人”(《孙子兵法·虚实篇》),是取得作战之主动权和计之所出的认识基础。在战争中,只有充分发挥自己的主观能动作用,才能最有效地保全自己、战胜敌人,否则,战略目标的实现只能成为一句空话。

<sup>①</sup>孟子卷十四尽心章句下。

<sup>②</sup>日本的武冈淳彦在《孙子经营兵法的蓝本》中指出:“本书所根据的蓝本为近年在中国大陆影印出版的《宋本十一家注孙子》。《孙子》一书的沿革:第一阶段,纪元前一五一年左右,孙武亲笔写下一本用字简朴的书。第二阶段,纪元前三五零年左右,首先由孙武的后人孙臧增订,其内容大致接近现行的《孙子》。其后,在不同的历史时期,出现了一些不同的版本和解说。”(武冈淳彦著,钟宪译,《孙子经营兵法》,三思堂出版公司:6—7)从《孙子兵法》的出版沿革可以认为,孔子和孟子的思想和学说已同时融入到现在流行的《宋本十一家注孙子》中。

2. 避实击虚,出奇制胜。孙子曰:“夫兵形象水,水之形避高而趋下,兵之形避实而击虚。”(《孙子兵法·虚实篇》)“攻其无备,出其不意。”(《孙子兵法·计篇》)“以近待远,以逸待劳,以饱待饥。”(《孙子兵法·军争篇》)这些都是为将者巧妙地运用已有军力而出奇制胜的高招。

3. 机动灵活,出神入化。战场情况,复杂多变,墨守常规是兵家之大忌。孙子曰:“故兵无常势,水无常形,能因敌变化而取胜者,称之神。”(《孙子兵法·虚实篇》)为将者基于其超人的智慧和高超的洞察力与判断力,见微知著而独辟蹊径,因敌而变,使敌方找不到我方的行动规律,而陷于被动挨打的弱势地位,就能取得常人意想不到的巨大战果。例如:善用兵者,“以正合,以奇胜”(《孙子兵法·势篇》),“以迂为直,以患为利”(《孙子兵法·军争篇》),就是针对瞬息万变的战况,善于抓住(或创造)有利战机,巧妙应对而取胜的高超战术。

4. 兵贵神速,才能得先机之利。孙子曰:“兵之神主速,乘人之所不及,由不虞之道,攻其所不戒也。”“疾战则存,不疾战则亡。”(《孙子兵法·九地篇》)其特别强调战场上“速战速决”的重要性。只有行动快,抢先一步,才能争取主动,捷足先登,得先机之利;如行动迟缓,则会坐失良机,导致战争的失败。

5. 夺气、攻心,可收神奇之效。孙子曰:“三军可夺气,将军可夺心。”(《孙子兵法·军争篇》)“故善用兵者,避其锐气,击其惰归,此治气者也。”(《孙子兵法·军争篇》)对于夺气攻心的重要性,曹刿认为:“夫战,勇气也。一鼓作气,再而衰,三而竭,彼竭我盈,故克之。”<sup>①</sup>诸葛亮也曾提出“攻心为上,攻城为下,心战为上,兵战为下”、“自古知兵非好战”的大战略方针<sup>②</sup>。由此可见,为将者在战场上只会凭借“硬力量”(如兵员、武器装备等)攻城掠地、以勇猛拼杀取胜,并不可取;而善于用高超的谋略对硬力量巧妙地进行调度运用,并配之以强大的精神力量进行攻心夺气,能取得更神奇的效果。以历史上的“垓下之战”为例,在合围之后,用“四面楚歌”开展攻心战,对扰乱主帅的心智,瓦解军心、士气,起到了无可比拟的作用,最终导致楚军一战而亡。这也可看做是孙子一贯倡导的以智统力、以智用兵、以谋制敌的光辉军事思想在实践中的生动体现。

### (五) 孙子将帅学的精义

孙子确认“将孰有能”是决定战争胜负的仅次于“主孰有道”的第二位因素,因为组织、领导和指挥武装力量的重任是由将、帅承担的。他强调:“知兵之将,民之司命,国家安危之主也。”(《孙子兵法·作战篇》)孙子认为:“将者,智、信、仁、勇、严也。”(《孙子兵法·计篇》)五者,以智为先,要取得战争的胜利,斗智优于斗力。智能发谋(计谋、谋略),只有足智多谋、深谋远虑、洞悉敌我、通权达变,才能有效地驾驭战争的全局,做到“运筹帷幄之中,决胜千里之外”!此孙子之所以尚智也。赏罚有信,言必行,行必果,才能令人信服。为人信服,才能凝聚军心,众志成城。勇者不惧,才能果断行事。严肃法纪,在法纪前人人平等,才能维护铁的纪律。此五者融为一体,是对将帅的全面要求,缺一不可。

对于主帅而言,有更高的要求。因为主帅作为全军的领航人和最高决策者,应有更高的思想境界,勇于铁肩担道义,不为个人的功、名、利、禄所累。故孙子曰:“战道必胜,主曰无战,必战可也;战道不胜,主曰必战,无战可也。故进不求名,退不避罪,唯人是保,而利合于主,国之宝也。”(《孙子兵法·地形篇》)

<sup>①</sup>吴调侯,吴楚材选.1959.古文观止(上).中华书局:20.

<sup>②</sup>成都武侯祠楹联“能攻心,反侧自消,自古知兵非好战”,就是这一战略思想的具体体现。

### 三、领悟《孙子兵法》的精华可使现代企业战略管理提升到一个新的境界

#### (一) 优秀传统文化“古为今用”的指导原则

优秀传统文化是古代先哲前贤智慧的结晶,蕴涵着许多历久而常新的内容,成为后人吸收、借鉴的智慧源泉。《孙子兵法》虽然是一部不朽的兵书,但它已将军事领域的制胜之道进行高度提炼,上升到哲理的层次,具有普遍的指导意义。例如,从企业管理领域看,《孙子兵法》饱含的制胜智慧与知识经济的时代精神相结合,为现代企业家创造性地吸收利用,使现代企业的战略管理提升到一个新的境界,达到“古为今用”的目的。

值得注意的是,对优秀传统文化的“古为今用”,不能采取狭隘的实用主义的态度,以为可从中找到现成的实用指南。须知:“常人重术,高人重道。”先人留下的精神财富,并没有为我们如何解决现实问题提供直接可用的答案,从他们研究问题的独特思维方式中得到智慧的启迪,才是最重要的。一种理论越具思想的深度和概括性,就越能为掌握它的人在实践中发挥主观能动性留下广阔的空间,这是真理具有无限生命力和魅力的关键所在。

#### (二) 孙子“制胜之道”可为现代企业战略思想创新提供有益的启示

1. 树立以宏观视野的得失观为主导的经营理念。企业在生产经营中形成的一系列得失概念:如收与支、所费与所得、质与量、损与益等,是对立统一、相互依存,又相互转化的。粗制滥造可以缩短生产时间,增加产量(得),却会降低产品质量(失);改善产品的使用功能,会增加企业的成本(失),却可减少用户的使用与维修成本,并改善其劳动条件,减少环境污染,提高顾客的满意度(得);不认真治理污染,在生产中排放污水、废气,会降低企业的成本(得),却会导致人民群众生产与生活条件的恶化,为社会带来严重危害(失);关心支持社区文化、教育事业的发展,会增加企业的成本(失),却可改善企业的社会形象(得);削减研究与开发费用,会减少企业成本(得),却会因此而丧失创新潜力(失);改善生产的安全、保护措施,会增加企业成本(失),却有利于维护员工的生命安全、提高健康水平(得)……那么,对这些看似相互矛盾的现象,应如何正确抉择呢?

系统论认为:社会是一个大系统,企业是其中具有充分活力的子系统,它不可能孤立于大系统之外各行其是。据此,宏观视野的得失观认为:根据整体最优化原则来分析、解决诸多复杂问题,坚持局部利益服从整体利益,把社会效益放在第一位。从长远看,这样做对企业的生存发展也是有利的。因为,企业的信誉和社会形象以及社会责任的履行情况,对企业的兴衰、成败是起关键性作用的。正如政治上得人心者得天下一样,企业外部只有得顾客之心才能得市场、企业内部只有得员工之心才能得效益,而前者又要以后者为基石。有鉴于此,在日本被誉为“经营之神”、“经营之父”的涩泽荣一所持的“论语加算盘”的经营理念,就是把对社会的人文关怀放在经济利益之上。这也正是人们所说的“暴富靠拼、常富靠诚、小富靠巧、大富靠德”的具体体现。试看哪一个享誉中外的百年老字号(如同仁堂)不是靠以诚信为本的卓越经营风格而长盛不衰的?由此可见,在企业生产经营中,以德为先、以宏观视野的得失观为主导,同孙子在2000多年前所倡导的“得道多助为胜利之本”的理念是完全一致的。

2. 以“创意取胜”是最理想的战略追求(目标)。“以智用兵,以谋制敌”是孙子军事思想的核心,由此认为:为将者只会凭借“硬力量”(如兵员、武器装备等)取胜并不可取,因而把“不战而屈人之兵”视为最理想的战略追求(目标)。

同样,在现代市场体系中,企业采取拼价格、拼成本(甚至任意压低工人工资、漠视劳动保护,成为血汗



工厂)、拼设备等低级形式进行竞争,是最愚蠢的,进入以人的知识、智慧<sup>①</sup>成为最核心生产要素的知识经济时代更是如此。

工业经济向知识经济转变,意味着从资源依赖型经济向知识(智慧)依赖型经济转变。进入知识经济时代,社会经济的发展主要依靠高级脑力劳动者活跃的“创造性思维”(Creative Thinking)及由此而形成的创新能力的自由充分的发挥的投入和使用,而不是物质资源、体力资源和一般性脑力资源!

“创造性思维不同于常规性思维,往往表现为具有超常性(不墨守陈规)、富有个性(独出心裁)、开拓性、独创性和灵活性。”<sup>②</sup>因而活跃的“创造性思维”是人类心智活动的高级形式,能不断产生“创意”(Creative Idea),在思想观念上产生新的飞跃,这是一切创新之源!因为思想观念上的创新是一切实践中创新的先导,更具根本性。而创新能力就是运用创造性思维进行创新实践的能力。

与知识经济的时代特征相适应,企业之间的竞争应以“创意取胜”作为最理想的战略追求(目标)。以“创意取胜”意味着舍弃低级的竞争方式而代以高级的“人无我有,人有我优,人优我奇,人奇我转”的策略,就可达到“不战而屈人”的目的。以下作进一步的展开:

在新的历史条件下,实现“人无我有,人有我优,人优我奇,人奇我转”的关键在于:

(1)由科技精英、文化精英、管理精英组成的高层领导集体,不能成为只长于工程技术和善于进行常规性管理的循规蹈矩者,而应成为拥有高境界的哲学思维所引发的超常智慧和洞察力,以及深厚的人文底蕴和艺术修养所引发的超常想象力和感悟能力的“创意人”(Creative Idea Originator)。只有这样,他们才能以独特的“创意”融入到产品的构思、设计、工艺造型和款式中,不断开创出独具特色的新产品,使之能在风云变幻的国际大市场体系中,举重若轻、游刃有余、审时度势、因地制宜地实施“人无我有,人有我优,人优我奇,人奇我转”的经营策略,从而实现刀不刃血、“不战而屈人”的战略目标。

“人奇我转”,是指主动明智地退出令企业陷入血腥竞争的市场空间(红海)转而开创“蓝海”的全新市场空间,通过不断开拓新的市场需求,而夺取无限的商机<sup>③</sup>。这是一种具有无限发展前景的新兴竞争战略,本文限于篇幅,不作更详细的论述。

(2)社会需求从物质层面向精神、文化层面转变,可为企业的价值创造开拓无限广阔的空间。“随着经济的发展、社会物质财富的极大丰富,人民大众在物质上的基本需求得到满足后,人的需求已开始越来越从物质层面转向超越于物质层次的精神和文化层面,即开始在精神、文化层面追求一种品味更高的生活和消费,借以愉悦心情,力求得到更大的精神和心理上的满足。这就在物质产品之外,为精神、文化产品的生产开拓了无限发展的空间。个性化、多样化是精神、文化产品的基本特征,具有丰富多彩的‘文化创意’(Cultural Creative Idea)是这一类产品构思、设计和制作的核心要求。”<sup>④</sup>文化产业致力于把人的思想、情感、文化创意等融入到一定的物质载体中,形成具有鲜明特色的文化内涵的产品,使相关消费者引起思想、感情上的共鸣而得到精神上的慰藉和满足,产生巨大的“体验效应”(Experience Effect),从而为产品带来巨大的“增值”(Added Value)。因为基于“体验效应”而形成的“认知价值”(Perceived Value)(为取得产品愿意支付的代价),是基于消费者精神上的满足而认定的主观价值,和构成产品的物质外壳投入的物质价值是不可同日而

<sup>①</sup>知识与智慧,是既相联系,又相区别的。“智慧比知识更高一个层次。知识属于认识、认知的层面,智慧属于领悟的层面;知识的增长,重在积累,重在坚持不懈地多学、苦学;智慧的增长重在感悟,重在从长期的实践中去感悟,从知识的积累中去融通,从而取得对复杂多变的事物由表及里、从具体到抽象的认识上的升华和突破,由此可使人从整体上善于掌握复杂事物的基本特征及其发展变化规律性。可见智慧并非来自天赋,而是来自后天对长期多次经历的‘吃一堑,长一智’的融会贯通,从而进入到一个由‘知’入‘悟’的新境界!”余绪纛.2005.管理与管理会计理论研究中的几点新认识.中国经济问题,5。

<sup>②</sup>余绪纛.1988.论知识经济与创造性人才的培养.中国经济问题,4。

<sup>③</sup>[韩]W·钱·金,[美]勒妮·莫博涅著,吉宓译.2005.蓝海战略.北京:商务印书馆。

<sup>④</sup>余绪纛.2006.人文社会科学的品位与功能.中国经济问题,6。



语的<sup>①</sup>。

试想:艺术大师创作具有无穷魅力的字画,能穿透历史的烟云为世世代代的名人、雅士所倾倒,其价值难道用消耗的纸、笔、墨的物质价值来衡量吗?可见,高级脑力劳动者“思接千载,视通万里”<sup>②</sup>的“创造性思维”产生的“创意”具有巨大的“价值创造”功能。同理,由知识精英组成的高层领导群体实施的“以创意取胜”的战略管理,也是企业“价值创造”的重要源泉,并由此使它提升到一个新境界!

3. 通过多样化信息洞察竞争环境是制胜之基。企业都是在一定的外部环境中利用一定的内部条件来开展生产经营活动的。外部环境(包括宏观环境和特定经营环境)是企业生存、发展的条件,既为企业的生存发展提供机遇,也可能在其运动、变化中为企业造成某些不利的威胁。内部条件是企业的组织结构、资源配置、企业文化(企业各级成员共同的价值观和相应的行为准则)和管理水平等多种因素的总和。企业外部环境的分析重在“知彼”,而内部条件的分析则重在“知己”。

越是属于高层次,具全局性、战略性的决策,越有赖于全面掌握多样化的相关信息(包括数量的、质量的,货币化的、非货币化的,物质层面的、精神层面的,内部的、外部的,以至有关天时、地利、人和的),并用系统观、动态观、长期观进行分析研究,借以从中获得深层次的整体性、规律性认识,从而更好地为决策者进行慎思明辨、触类旁通、见微知著、鉴往知来的综合判断服务。显然,这也是孙子“知彼知己,百战不殆”、“知天知地,胜乃可全”认知思想“古为今用”的具体体现。

4. 由“竞争”转向“竞合”是历史发展的必然。在当代国际化的大市场体系中,企业之间通过合作式的竞争(竞合)达到“共赢”,是历史发展的必然。因为,企业之间的竞争虽然非常激烈,但同时又是相互依存、优势互补的。这就为企业之间既竞争又合作,最终达到“共赢”,提供了广阔的空间,也为全社会整体效益的提高创造了条件。

这一问题,可从“价值链分析”(Value Chain Analysis)的视角从企业观向社会观扩展,作较具体的论述。

(1) 优化“企业价值链”是企业效益增长的源泉<sup>③</sup>。企业的生产经营可以看做是为最终满足顾客需要而设定的“一系列作业”(A Series of Activities)的集合体,形成一个由此及彼、由内到外的“作业链”(Activity-Chain)。作业的进行要占用并消耗一定的资源,而作业的产出(Activities' Output)是指该作业所创造的一定价值转移到下一个作业,按此逐步推移,直至最终把产品(或服务)提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。最终产品作为企业内部一系列作业的综合体现,凝聚了在各有关作业上创造的价值。因此,“作业链”同时表现为“价值链”。通过将产品转移给企业外部的顾客,企业凝聚在产品上的价值转化为顾客的认知价值,可简称为“顾客价值”(Customer Value),具体表现为顾客对所取得的产品愿意支付的代价。但从“作业链”同“顾客价值”的关系看,企业生产经营中并不是所有作业的实施都能最终导致“顾客价值”的增加。据此,可将作业区分为两大类:一类是可增加顾客价值的作业,简称“可增加价值的作业”(Value-added Activities);另一类是“不增加价值的作业”(Nonvalue-added Activities)。可见,优化“企业价值链”要尽可能免除“不增加价值的作业”,对“可增加价值的作业”也要尽可能提高其运作的效率,减少其资源的占用和消耗。

(2) 扩大视野,通过企业间的合作式竞争,优化社会价值链,可导致全社会整体效益的提高。在现代市场经济中,每一个企业都具有双重地位,它在生产经营中既从其他企业购入原材料,形成生产者同供应者的关系;又向其他企业销售产品,形成生产者与顾客的关系。以糖果点心厂从巧克力工业公司购进巧克力作为原料为例。巧克力工业公司通常是将巧克力加工成块状,进行包装后出售。但如果糖果点心厂要求巧克力工业公司以不成型的巧克力送到糖果点心厂的生产场地,直接投入糖果点心的生产,巧克力的供应者就

<sup>①</sup>余绪缨.2005.论体验经济与管理及管理会计创新.厦门大学学报(哲学社会科学版),4。

<sup>②</sup>(南朝)刘勰.文心雕龙。

<sup>③</sup>余绪缨.1995.简论当代管理会计的新发展.会计研究,7。

可以免除巧克力的成型、包装作业,节省相关的费用;而巧克力的使用者则可免除巧克力的熔化等作业,节省相关费用<sup>①</sup>。这样做对供需双方都有利,并节约了社会资源,实现了社会价值链的优化。

由此可见,价值链分析从企业观向社会观扩展,将企业价值链的分析延伸到企业之外,向上延伸到与供应者协作,向下延伸到与顾客协作,就可互利、互补,而实现“共赢”。其实,从思想渊源上看,这种“共赢”理想在一定意义上同孙子“全国为上,破国次之,全军为上,破军次之……”的战略思维有相通之处。

### (三) 企业战略思想创新要求提高“高层领导集体”的人生境界

孙子尚智,智能发谋,而智是人的灵性的表现。心灵的宁静是以智发谋的必要条件。正如《左传·庄公十年》中的《曹刿论战》<sup>②</sup>所说:“肉食者鄙,未能远谋。”意思是凡沉沦于物质享受、纸醉金迷、人生境界不高的人,是不可能有什么才智的,自然就更谈不上产生高超的谋略了。怎样提高一个人的人生境界?

“在当今物欲横流、功利至上的世界,激活创造性思维最关键的因素,是人首先必须找回自我,使人从物欲的深渊和功利的牢笼中解放出来,脱离兽性化的物质人生,回到人性化的精神生活中来。也就是说,作为社会精英的高层次人才,只有超然物外,不为世俗的功名利禄所困扰,才能恢复和保持心灵的宁静。只有宁静的心境才能领悟人生的真谛,任思想自由地飞翔,创意也就会自然而然地不断涌现出来。这样,就可使人在脱离兽性的道路上越走越远,进而进入一个使心灵充满生机和活力的创造性人生的境界。”<sup>③</sup>

值得指出的是,找回自我,并不意味着一定要离群索居,到山野去过隐居的生活。能不能找回“自我”,主要取决于内在的自我修为,而不是外在的环境。这也正是陶渊明所说的:“结庐在人境,而无车马喧。问君何能尔?心远地自偏!”即志存高远,就不会被外界的声色犬马所困扰。

由此可见,从《孙子兵法》所述“为将之道”汲取做人的智慧,提高由知识精英组成的高层次领导集团的人生境界,也是实现知识经济时代企业战略思想创新,并使之提升到崭新境界的重要方面。

总之,现代优秀企业家如能深刻领会孙子“制胜之道”的精华,将其创造性地运用到当今的商战中,达到“运用之妙,存乎一心”的境界,必然可以为他们在生产经营中“出奇制胜”提供无限广阔的空间,从而为企业的长盛不衰奠定牢固的基础。

## 参考文献

孙子兵法。

余绪纛.1997.简论《孙子兵法》在管理会计中的应用.会计研究,12。

余绪纛.2005.论体验经济与管理及管理会计创新.厦门大学学报(哲学社会科学版),4。

张文儒.2006.孙子兵法与企业战略.北京:华夏出版社。

Yu Xuying.1997.*Briefly Expounding the Application of the Art of War by Sun Zi to Strategic Management Accounting*(This paper was delivered at the University of Hull[UK]).

<sup>①</sup>迈克尔·E.波特著,夏忠华主译.1988.竞争优势.北京:中国财政经济出版社:47。

<sup>②</sup>吴调侯,吴楚材选.1995.古文观止(上).中华书局:20。

<sup>③</sup>余绪纛.2006.对高层次人才评价中几个基本理论问题的新认识.高等教育研究,1。

**On the Philosophic and Humanistic Characteristics Embodied in *the Art of War by Sun Zi* being Valuable Wisdom Sources of Modern Strategic Management in Enterprises**

*Yu Xuying*

**Abstract** This paper consists of three parts: Part one, Characteristic of the times needing modern strategic management in the enterprises taking the innovation of strategic thinking as the core, explores that under the condition of knowledge economy the complexity and variability of enterprise's external environment and internal condition make the strategic management as a dynamic creative process so that the innovation of strategic thinking should take the first place in order to adapt the trend of the times. Part two, The mental value surpassing the bounds of time and space implied in the philosophic and humanistic characteristics of *The Art of War by Sun Zi*, mainly explains the real quintessence of these glorious thoughts and their successfully application to the military field by Sun Zi. Part three, Comprehending deeply the real quintessence of *The Art of War by Sun Zi* getting the realm of modern strategic management heightened markedly, mainly expounds that if the modern business leaders can master "the doctrine to win victory" created by Sun Zi and get them creatively applied to their business operations, they also can "defeat their opponents by surprise move", and obtain outstanding performance accordingly.

**Key Words** *The Art of War by Sun Zi*; Knowledge Economy; Strategic Thinking Strategic Management; the Doctrine to Win Victory

## 会计独立性研究\*

张文贤

**【摘要】** 会计信息失真是当今社会的顽疾之一,它不仅破坏了上市公司的社会形象,而且使会计人员面临诚信指责,究其根源在于会计缺乏独立性。本文运用契约理论、角色理论和信号传递理论对会计独立性进行了经济学视角的分析;以分析会计独立性的环境因素为基础,对会计准则制定和企业会计人员的独立性进行了研究;对我国会计独立性存在的问题进行了探讨,并尝试提出了相应的制度安排和政策建议。

**【关键词】** 会计独立性;环境;准则制定;会计行为

世纪之交所发生的“安然”、“安达信”和“银广夏”等中外会计信息严重造假案件,不仅破坏了上市公司的社会形象,也挫伤了广大投资者的积极性,更使会计从业人员的职业诚信面临着社会公众的置疑。事实上,上市公司会计信息造假是多方面因素造成的,它与会计准则不完善,以及公司董事会、管理层、企业会计人员、内部审计人员和提供审计服务的注册会计师等都有一定的关系,但会计行为的独立程度却是关键性因素<sup>①</sup>,这一点已成共识。早在2000年12月于上海国际会议中心举行的“WTO与中国会计”研讨会上,著名经济学家于光远先生就曾谈到会计的独立性至关重要,如同法律一样,会计的本质就是独立,而不应该是可以随便拨动的算盘珠。可以认为,具有独立性的会计是艺术,没有独立性的会计可能会成为魔术。本文拟就会计独立性问题做专门讨论。

### 一、会计独立性的内涵

此前,关于独立性的定义,理论界讨论得较多的是注册会计师的独立性问题。1961年,罗伯特·K.莫茨

---

收稿日期:2006-03-31

作者简介:张文贤,男,复旦大学教授、博士生导师。

\*本文系上海市会计学会重点课题“会计独立性研究”的成果之一,课题组成员包括付小平、刘源、叶萍、王文辉、王丽裙、龚颖、文娇玲和张蕾。

<sup>①</sup>本文所讨论的“会计人”是指包括会计准则制定者、企业会计人员、内部审计师、注册会计师、监管者等所有与会计行业相关的从业人员。

(R. K. Mautz)和侯赛因·A. 夏拉夫(H. A. Sharaf)在其出版的《审计哲学》(*The Philosophy of Auditing*)中指出“注册会计师独立性”包含了两个方面:执业者的独立性(Practitioner-independence)和职业的独立性(Profession-independence)。前者包括审计计划的独立性、审计过程的独立性和审计报告的独立性;后者则是指社会公众对注册会计师行业的一种印象。曾任美国注册会计师协会职业道德委员会主席的托马斯·G. 希金斯(Thomas G. Higgins)在1962年对独立性的概念进行了进一步的概括:“注册会计师必须拥有的独立性,实际上有两种,实质上的独立性和形式上的独立性。”所谓形式上的独立性,是指注册会计师必须与被审查企业或个人没有任何特殊的利益关系,形式上的独立性又可进一步分为组织上的独立性、经济上的独立性与人员上的独立性三种。所谓实质上的独立性,又称为精神独立性,即认为独立性是一种精神状态、一种自信心以及在判断时不依赖和屈从于外界的压力和影响的精神。

我们需要将注册会计师的独立性外延至整个会计系统中,使之成为包括会计准则制定者、企业会计人员、内部审计师、注册会计师、监管者等所有会计从业人员的独立性。对各类会计从业人员的独立性的内涵,可以通过“实质上的独立性”和“形式上的独立性”予以界定。从形式上的独立性方面来看,企业会计人员和内部审计师的独立性是较低的,而会计准则制定者和监管者和注册会计师一样具有较强的形式上的独立性。尽管各类会计从业人员在形式上独立性的程度有所不同,对他们在实质上独立性的要求应当是一致的,即他们都应具有不依赖和屈从于外界的压力和影响的精神。形式上的独立性是针对会计人员执业的外部因素(组织上、人员上和经济上的关系)而言的,它是有形的且可以观察的;实质上的独立性是针对主观方面而言的,它是无形且难以测量的。

鉴于本文将会计人定义为所有与会计行业相关的从业人员,因此,独立性就应当是所有会计人的特征,即一种在会计信息的形成及对外披露的过程中始终保持的公正无偏的态度,一种在准则制定、会计计量、呈报和发表审计意见时不依赖和屈从于外界的压力和影响的精神状态。

## 二、会计独立性的经济学分析

会计独立性是整个会计系统的基石,它可由会计系统本身经济意义所决定,而且在经济学的相关原理中也可以找到其存在的理论依据。

### (一) 契约理论下的会计独立性

1. 会计信息系统在公司契约中的作用要求会计具有独立性。根据“契约理论”,企业是一系列契约的集合体。契约的不完备性以及信息不对称的存在,导致了企业剩余索取权和剩余控制权的分化。因此,需要在企业中建立能使“剩余所有权”和“剩余控制权”最大对应的“最优激励机制”。而要建立这样一个机制,除了要求组织创新外,重要的一环就是要构建委托—代理人之间合理的信息通道,进行有效的信息交流,理顺代理关系,提高代理效益。这一通道就是由会计信息系统来完成的。无论在公司中,还是在资本市场上或经理人市场上,有关当事人订立的各种契约总是与会计信息联系在一起的。这是由于:首先,会计信息是契约当事人订立契约的基础之一。在代理关系形成上,由会计对受托财产加以计量,以明确界定委托方的权益和代理人初步的受托责任。其次,会计信息是契约构成的一个因素。在契约中常常规定一些指标来约束代理人的行为,而这些指标就是由会计信息系统提供的。最后,会计信息是监督契约执行和评估契约执行结果的手段,通过会计的呈报,以及会计记录、计量的有关数据和比例关系,委托人可以了解代理人的行为决策,明确代理成本和代理效益,增加委托人和代理人之间的信息透明度。因此,会计作为一个信息系统,