

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪烁着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

汤湘希 著

企业核心 竞争力 会计控制研究

Research on Accounting
Control about Core Competence
of the Corporation

中国财政经济出版社



会计学博士论丛

企业核心竞争力 会计控制研究

(Research on Accounting Control about
Core Competence of the Corporation)

汤湘希
著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业核心竞争力会计控制研究/汤湘希著. —北京:中国财政
经济出版社, 2006. 7

(会计学博士论丛)

ISBN 7-5005-9152-7

I. 企… II. 汤… III. 企业管理—会计—研究
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 062697 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 11.375 印张 256 000 字

2006 年 7 月第 1 版 2006 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 23.00 元

ISBN 7-5005-9152-7/F·7956

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初表，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水



平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在宏扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在 1995 年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论研究与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、不见森



林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究向纵深发展的著作！

2001年8月9日



内容摘要

当前,随着全球经济一体化进程的不断加快,企业经营环境的日趋复杂,竞争愈益加剧,企业核心竞争力日益成为引导企业成功的关键因素。而如何使核心竞争力由隐性变为显性,同时,在会计上如何恰当地揭示和披露核心竞争力的存量及其动态变化,控制核心竞争力的培育、维护、提升、价值测度和评价等,已经成为我国会计界亟待解决的一个重大课题。研究这一重大课题,对促进我国企业管理理论的发展,无形资产会计理论研究水平的提高,以及指导企业的会计实践,都具有重大的理论意义和现实意义,这也是本书研究的动机和目的所在。

(一)

本书的研究以现代会计是一个以认定受



托责任为目的,以决策为手段对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统为理论基础,以核心竞争力会计信息的确认、计量、分析、编报、解释和传递全过程为经,以核心竞争力的形成、识别、测度和评价为纬,点面结合,进行全面的研究,目的在于以经济学、管理学和会计学的既有理论建立较为完整的核心竞争力会计控制理论框架。

从文章的结构来看,本书除导论和结语外,主要分为两部分。

第一部分是企业核心竞争力基本理论问题研究,包括第1章——企业核心竞争力会计控制框架的构建,第2章——企业核心竞争力的基本理论,第3章——企业核心竞争力与企业相关概念的关系。

第二部分是企业核心竞争力会计控制理论与方法研究,包括第4章——企业核心竞争力的识别与会计确认,第5章——企业核心竞争力价值测度与会计报告,第6章——企业核心竞争力评价与会计信息解读。

各章的研究内容、研究目的和拟解决的主要问题如下:

导论部分提出了研究动因、分析了研究意义、设定了研究假定、确立了研究方法、阐明了主要观点、总结了创新之处和需要继续研究的问题等。

第1章在对已有研究成果进行梳理和总结的基础上,构建了包括企业核心竞争力识别与会计确认、企业核心竞争力的价值测度与会计报告、企业核心竞争力评价与相关会计信息解读等内容构成的企业核心竞争力会计控制的基本框架。其目的在于从分析前人已有的研究成果中得到启发。通过研究,本章得出如下四点基本结论:一是核心竞争力理论在当代经济学中少



有涉及；二是核心竞争力理论是管理学研究的热点；三是核心竞争力理论是会计学研究的盲点，尤其是企业核心竞争力财务会计控制体系几乎还是空白；四是核心竞争力理论本身还存在至少 8 个方面的不足，需要进一步完善。

第 2 章研究了企业核心竞争力的基本理论。本章从辨析与企业核心竞争力相关的能力与竞争力、竞争优势与核心能力、内在资赋与核心能力、核心资源与核心能力、企业竞争力与核心能力、核心竞争力与核心能力等基本概念入手，全面阐述了企业核心竞争力的本质、企业核心竞争力的形成机理，企业核心竞争力的特征、企业核心竞争力的组成要素，以及企业核心竞争力对企业的价值贡献等基本理论，目的在于从理论上进一步分析企业核心竞争力的本质，为后续研究奠定坚实的理论基础。

第 3 章研究了企业核心竞争力与企业相关概念的关系。包括企业核心竞争力与无形资产的关系，核心竞争力与商誉的关系，核心竞争力与商标、品牌的关系，企业核心竞争力与价值链的关系等，目的在于通过对企业核心竞争力与这些相关概念的关系研究，进一步集中其研究主题。

第 4 章研究了企业核心竞争力的识别与会计确认。本章从寻求企业核心竞争力存在状态的分析工具入手，全面阐述了企业核心竞争力存在状态的分析工具、企业核心竞争力的识别方法及其会计确认等问题，目的在于从理论上分析确认企业核心竞争力资产的科学性和合理性。

第 5 章研究了企业核心竞争力的价值测度与会计报告。本章从企业核心竞争力的价值测度与会计计量的关系入手，系统研究了企业核心竞争力的价值测度方法，通过对企业核心竞争力的价值测度，实现企业核心竞争力的会计计量，并将其结果



在会计报告中予以反映，目的在于建立科学而合理的企业核心竞争力会计计量模式与会计报告体系。

第6章研究了企业核心竞争力评价与相关会计信息的解读。本章首先对企业核心竞争力评价的各种理论等进行评析后认为，实施企业核心竞争力的评价，所依据的基本理论是成本/价格优势理论和市场优势评价理论，进而全面阐述了企业核心竞争力的分析方法，企业核心竞争力评价核心指标的设定，企业核心竞争力的纵向评价和横向评价，以及核心竞争力会计信息的解读等，目的在于寻求核心竞争力价值波动的规律。

结语部分对本书的研究目的、研究内容和研究结论等问题进行了简单归纳。

(二)

本书以会计是一个控制系统作为基本理论基础，在基于有限理性、充分竞争和企业核心竞争力客观存在三大假定的基础上，以历史方法、逻辑方法和系统方法作为主要研究方法，从回顾和总结已有研究成果入手，系统研究了企业核心竞争力的基本理论、企业核心竞争力与相关资产的关系、企业核心竞争力的形成机理与会计确认、企业核心竞争力的识别、测度与会计计量以及企业核心竞争力评价与相关会计信息解读等问题后，其主要观点和研究结论如下：

1. 企业核心竞争力的本质是一项合力无形资产

企业核心竞争力是在企业微观系统中，在一定的制度环境下，企业所拥有的各种资源和能力协同作用而产生的一种合力，是企业过去超额收益（能力）的价值体现。它的形成不仅



仅在于创新，而是产生于企业的自组织过程，表现为无形性与收益性、整合性与系统性、专有性与不可复制性、个性化的“管理遗产”与超强的路径依赖性等四个特征；它由核心技术与技术创新、资源和能力优势、环境条件与营销网络以及企业文化与经营理念等五大要素所构成。企业核心竞争力这一合力通过协同效应、综合效应、创新效应、储备效应和品牌效应为企业创造价值。

2. 企业核心竞争力是一项特殊无形资产

企业核心竞争力是企业的一项特殊无形资产，它不能脱离企业个体而独立存在。虽然从其表象上看，既看不见，又摸不着，蕴藏于企业生产经营的各个环节和企业价值链的各个环节中，而且与知识资本、智力资本、人力资源、商誉、品牌、价值链等概念相互交织在一起，但它仍然是一项具有独立存在价值的特殊无形资产。

在与无形资产的关系方面，虽然不能将企业核心竞争力与无形资产简单等同，但可以说，企业核心竞争力主要是由无形资产构成的，无形资产是其载体。两者之间的关系主要体现在四个方面：一是衡量企业核心竞争力大小的依据是无形资产的质与量；二是企业核心竞争力的强弱体现在创造无形资产的能力上；三是提升企业核心竞争力的资产主要是无形资产；四是通过经营无形资产形成企业核心竞争力。

在与商誉的关系方面，企业核心竞争力与商誉是极易混淆的一对概念，两者在资产属性、构成要素、表现特征以及对企业的价值贡献等方面具有密切的关系，但两者无论是从研究的历史，最初的涵义，研究的背景和理论基础，价值的凸现方式，价值识别与测度方法，还是对企业的价值贡献方式和价值贡献机理，以及会计处理等方面具有明显的区别。可以肯定的



是,企业核心竞争力是商誉的外化表现。

在与商标、品牌的关系方面,本书首先分析了商标与品牌是两个既有联系,又有区别的概念。商标是一个法律概念,而品牌是一个市场概念,故从会计的立场而言,应采用品牌的概念。在此基础上,分析了企业核心竞争力与品牌的关系主要体现在三个方面:一是路径重合与难分彼此的关系;二是外在表现与内在本质的关系;三是相辅相成与共同提升的关系。

3. 企业核心竞争力产生于企业自组织过程

与已有研究成果认为企业核心竞争力产生于创新等观点不同,本书认为,企业核心竞争力产生于企业自组织过程。企业核心竞争力的形成是基于企业是一个自组织系统,在这个系统中,形成企业核心竞争力的各个要素经过整合、协同和突变,在一种超循环的环境中,由于序参量的作用而形成核心竞争力。正是因为系统经过有效地自组织演进和互动过程,使这个系统产生了特有的新质,释放出新的倍增的能量,具有自觉适应环境而不断自我更新和自我发展的功能机制。

4. 企业核心竞争力满足会计确认的基本条件

在现行的会计体系中,不确认企业核心竞争力,且普遍认为,之所以对其不予确认,是因为企业核心竞争力不符合现有的会计确认标准。事实上,无论是采用美国财务会计准则委员会(FASB)的四项会计确认标准,还是国际会计准则委员会的两项会计确认标准,对企业核心竞争力予以会计确认既是必要的,也是可行的。

为了实现企业核心竞争力的会计确认,本书认为,根据企业核心竞争力的特征,可以采用经济学中的均衡理论作为其存在状态的一般分析工具,在建立了核心竞争力识别标准后,采用定性识别、定性与定量组合识别和定量识别等方法,将其由



隐性资源变为显性资源。

本书认为,为了凸现企业核心竞争力,首先应建立特征性、协同性、长期性和独特性等四个识别标准,进而寻求企业核心竞争力事实存在的识别方法,其定性识别方法主要有:技能分析法、变异层次分析法、过程分析法和能力束分析法等;其定性与定量组合识别方法有:价值链分析法、资产分析法、知识分析法、顾客贡献分析法和竞争差异分析法等;定量识别方法主要分析企业核心竞争力各构成要素对企业的价值贡献,从而为其进行会计处理提供数量依据,其识别方法主要有层次分析法和矩阵图法等。

5. 通过测度核心竞争力的价值实现会计计量

企业核心竞争力会计控制的难点之一是价值计量,而且既有的研究几乎未涉及到这一问题。本书认为,可采用直接测度法、间接测度法和评估测度法等数理方法实现对企业核心竞争力的价值测度,通过其价值测度实现对其予以会计计量。

其中直接测度法是根据企业过去已实现的超额收益数额和持续年限计算而得;间接测度法是根据超额收益理论,通过利用改进后的 Hoskold 法、Morkill 等方法计算而得;评估测度法是根据资产评估理论,通过采用改进型麦肯锡模式、帕利普—伯纳德—希利模式,改进型收益现值法、市盈率倍数法等方法予以具体测度。通过本书的研究,解决了核心竞争力这一合力资产的会计计量问题,为建立企业核心竞争力会计控制提供了现实可能性。

6. 通过编制企业核心竞争力会计报告传递企业核心竞争力相关会计信息

由于现行会计体系是一个实物支持系统,是与工业经济时代密切配合的,而在后工业经济时代,或称为知识经济时代,



必须对现有的会计报告体系予以重构,向利益相关者报告企业核心竞争力的存量、变量状态以及收益状况等。将企业核心竞争力会计信息解释和传递给会计信息使用者,实现企业核心竞争力会计信息应有的价值。

本书认为,通过改进现行的会计报告体系与结构,向会计信息使用者传递和解释解读如下会计信息:一是企业核心竞争力资源会计信息;二是企业核心竞争力存量会计信息;三是企业核心竞争力变量会计信息;四是企业核心竞争力资产负债表会计信息;五是企业核心竞争力收益会计信息等。

7. 通过评价企业核心竞争力寻求其价值波动规律

基于核心竞争力所具有的“刚性”或“粘性”特征,通过对企业核心竞争力的纵向和横向的交叉评价后认为,核心竞争力呈螺旋式上升状态。即企业核心竞争力一旦形成,有一段稳定期,如果其内外环境发生变化后,核心竞争力有可能发生衰变,但经过其培育后可以得到进一步提升,企业管理当局在核心竞争力方面的管理就是必须克服其“刚性”或“粘性”,使其永远保持活力。

本书认为,评价企业核心竞争力,首先应分析和描述其存在状态,因此,可采用的分析方法有:因素分析法、对比差距法、内涵解析法、灰色系统分析法和综合指数评价法等。在静态描述企业核心竞争力的存在状态后,必须设定其评价的核心指标,对其价值大小予以评价。本书认为,根据企业核心竞争力的本质,在依据市场原则、对比原则、综合原则和适用原则的基础上,其核心指标就是超额收益或超额收益率。

在对其进行纵向评价时,可采用的方法主要有:多维分析法、战略矩阵图法、多因素分析法、超额收益法和平衡计分卡方法等;在对其进行横向评价时,可采用模糊综合评价法、



基于 AHP 法的指数标度法等方法予以评价,从而反映出企业核心竞争力的价值波动状况与规律。

(三)

本书是首次将企业核心竞争力理论与会计控制理论相结合的研究,目的在于以现有的经济学、管理学和会计学理论为基础,建立企业核心竞争力会计控制的理论架构,为未来企业核心竞争力会计控制的实务运作提供理论模型,因此,研究的创新性主要体现在如下几方面:

一是明确界定了企业核心竞争力的本质是一项合力无形资产,它是企业在一定制度环境下,各种资源、能力、制度在一定环境下共同作用而产生的合力。

二是理顺了企业核心竞争力与无形资产、与商誉、与品牌等相关概念的关系,从而明确提出和证明了企业核心竞争力是一项具有独立存在价值的特殊无形资产。

三是利用会计控制论的思想,将企业核心竞争力理论引入会计领域,将企业核心竞争力用会计特有的手段和方法实施全方位和全过程的控制和价值量化,并报告给相关的会计信息使用者,从而为构建完整的企业核心竞争力会计学奠定理论基础。

四是设计了核心竞争力会计报告体系,这一体系包括企业核心竞争力资源报告、企业核心竞争力存量报告、企业核心竞争力变量报告、以及包括企业核心竞争力信息的资产负债表和包括企业核心竞争力信息的损益表等,为企业核心竞争力会计信息的解读提供了可能。

五是将企业核心竞争力的评价与其价值波动相联系,从而



得出其价值波动呈螺旋式上升的波动规律。

(四)

由于研究的主题、篇幅和作者水平所限,还有如下一些问题需要在后续研究中作进一步的探讨:

(1) 以现有的研究为基础,对财务会计要素进行重新界定,并对现行的无形资产会计准则予以修正,从而为企业核心竞争力纳入现行的会计体系提供准则依据。

(2) 将企业核心竞争力理论全面引入管理会计领域,建立以企业核心竞争力决策、规划和控制为研究对象的核心竞争力管理会计学。

(3) 以现有的核心竞争力会计控制理论为基本构架,增加企业核心竞争力会计核算和相应的管理工具,最终建立完整的企业核心竞争力会计学。

需要特别说明的是,本书所指的会计控制,并非一般意义上的内部控制或内部会计控制概念,而是会计本质的另一种表述方式,它是与“信息系统论”和“管理活动论”并驾齐驱的一种理论流派。该理论流派认为:会计的本质是一个控制系统。

本书的研究限定在企业或公司的范围,因此,如果没有特别注明,本书在阐述有关问题时,核心竞争力就是指企业核心竞争力。

【关键词】企业核心竞争力;会计控制;价值贡献



Research on Accounting Control about Core Competence of the Corporation

Abstract

Nowadays, with the acceleration of the economic globalization, the increasing complexity of the operation environment and the escalating competition, the corporation's core competence has become the critical factor to the corporation's success. Then, how to make core competence become explicit, at the same time, how to disclose the present core competence and its dynamic change as well as the cultivation, maintenance, upgrading, value evaluation has become a problem demanding prompt solution. The research of this problem is of great theoretical and immediate significance to the development of China's corporation management theory, the improvement of the research on intangible assets acc-