

# 核心能力与商誉本质研究

厦门大学会计系 董必荣

一般认为,商誉是一项能为企业未来带来超额收益的一项无形资产。那么,企业内在的核心能力与商誉之间有没有什么特别的关系呢?笔者在此对其进行简要的分析。

## 一、核心能力概述

1.核心能力的概念。何谓“核心能力”迄今为止,有许多学者对其进行了界定,其中以C·K·潘汉尔德和甘瑞·哈默所下的定义影响较为广泛,他们认为核心能力是“组织中的积累性学识,特别是关于如何协调不同的生产技能和有机结合多种技术流派的学识”。

根据潘汉尔德和哈默的观点,核心能力是企业知识积累和创新的结果。实际上,企业知识的积累过程不

是过去知识的简单积累,而是在此基础上能够不断创造出新知识,进而产生独具特色的、能够给企业带来超额收益的核心能力。核心能力常常以非正式的和非公开的知识形式存在于企业的正式和非正式的组织结构中,整个企业是核心能力的载体。核心能力是企业的一种“管理遗产”,具有“路径依赖性”。核心能力的积累是一个动态的过程,企业必须在维持现有核心能力的同时,不断培植新的核心能力,保持二者之间动态的平衡,只有这样,企业才能维持持续的竞争优势。

## 2.核心能力的特征。核心能力具有如下特征:

(1)核心能力是异质的、稀缺的。核心能力是企业特殊历史进程的产物,是企业长时间积累和创造出来

6.内部评价的计划范围应包括测试内部审计经理未亲自参与及不知其执行结果成效的活动。通常,评价的范围会因内部审计部门的规模及内部审计经理对行政、业务体系与审计功能的参与程度而调整。一般地,内部评价包括五大部分:①内部审计经理的问卷,按超越独立性、专业技能、工作范围、审计业务的执行、内部审计部门的管理来设计具体的问卷;②个别审计案件的评价;③行政评价,这包括:评估内部审计部门的规章是否符合各项准则及部门政策,评估内部审计人员的政策及程序,评估拟定审计人员提交报告时间的程序,评估确保审计人员保持独立性的程序,评估审计部门对审计人员的教育训练情况,评估计划审计、拟定部门经费及监管审计的办法,评估审计部门执行审计的程序,评估内部审计部门的行政与政策程序;④被审计单位的面谈及调查摘要;⑤评估摘要。

## (五)

内部审计业绩评价不仅可以采用内部评价和外部评价两种方式,并制定相应的评价标准,而且还可以发挥自我控制功能,进行自我评价。著名的内部审计专家William.E.Perry在其《改进审计生产率》(Improving Audit Productivity)一书中,设计了一套内部审计生产率自我评估表。该表设计了十个项目,每个项目回答“是”或“否”,“是”代表具有高生产率的环境,“否”代表内部审计功能的生产率存在疑问。把回答“否”的答案

数相加,然后按以下说明来判断审计生产率的情形:

- ①若是0~2,则说明内部审计功能发挥充分,审计生产率处于理想状态,审计生产率改善的基础业已齐备。
- ②若是3~4,则说明许多改善审计生产率的要项均已具备,但一些基本观念可能欠缺。审计功能重在改善而非建制。内部审计功能的发挥尚有潜能,审计生产率的改善仍有空间。
- ③若是5~7,则说明审计生产率存在严重问题,审计功能绝大部分尚未发挥,为改善审计生产率必须彻底评估审计管理的适当性、合理性。
- ④若是8~10,则说明审计功能几乎无生产率可言,审计生产率改善的要项几乎全不具备。

William.E.Perry提出的内部审计生产率自我评估表的十个项目是:①是否具备有内部审计部门所提供服务的清单;②除了一项审计工作所耗费的总时数外,是否有其他用以衡量审计生产率改善的方法;③是否针对所在部门制定有正式的质量保证计划;④奖赏制度是否直接与审计生产率的改善有关;⑤是否知悉所在部门执行的审计作业功能,有多大比例已经自动化;⑥是否已有一个正式的审计生产率改善方案;⑦是否用数量化标准衡量助理人员的工作业绩;⑧是否致力于生产率的改善,并决定用更好的方法执行审计功能;⑨是否创造出一种类似质量管理圈的正式程序,以激励下属发挥潜能、改进业绩;⑩是否定期以量化的方式,评估审计功能对组织的价值。☐

的,是企业所独有的,不能通过市场买卖而获得。它是异质的、稀缺的,和企业密不可分,不能脱离整个企业而独立存在。

② 核心能力是不能仿制的。核心能力是企业长期生产经营活动中逐步积累形成的,它具有“路径依赖性”。难于仿制一方面是由于核心能力与企业成员之间的默契、形成核心能力的因果关系模糊、社会复杂性以及仿制者出于时间限制下的非经济性等因素,另一方面源于企业采取的多种合乎逻辑的战略来保护其核心能力。

③ 核心能力是难以替代的,与其他资源相比,核心能力不易受到替代品的威胁。

④ 核心能力是有价值的,但其价值是难以计量的。一旦企业将核心能力置于能够发挥其价值的状态和领域中,核心能力就能够为企业带来长期的超额收益,使企业保持长期竞争优势。由于形成核心能力的因果关系模糊,用来评价核心能力的信息非对称地分散在整个企业中,因此核心能力的价值很难计量。

## 二、商誉的本质是企业的核心能力

1. 有关商誉本质的争论。所谓商誉,一般认为,它是企业的一项最无形的无形资产,和普通的无形资产相比,商誉具有如下一些基本特征:①商誉和企业的整体不可分离,不能脱离企业而独立存在,不能单独地进行交换;②商誉的价值和任何发生的与其有关的成本没有可靠的或可预期的联系;③能为企业带来超额收益,但产生的超额收益又具有不确定性;④难以对商誉进行可靠的计量。

商誉的本质历来是会计界争论的焦点之一,概括起来,目前主要有以下三种观点:

(1) 商誉是对企业好感的价值。对这一观点的解释是:“人们通常认为商誉产生于融洽的商业关系、企业同雇员的良好关系以及顾客对企业的好感。这种好感可能起因于企业所拥有的优越的地理位置、良好的口碑、独占特权和管理有方等。”其实,外界对企业的好感仅仅反映了商誉的一种表面现象,而不能揭示其本质,所以不能认为商誉就是外界对企业好感的价值。

② 总计价账户论。该理论认为,商誉本身不是一项单独的会生息的资产,而是一个特殊的计价账户,它表明企业的整体价值超过了各单项资产个别价值的总和,即“整体大于其各组成部分的总和”。其实,“企业整体价值大于其各部分价值之和”也只是商誉所表现的一种外在表面现象。“总计价账户论”与其说是商誉的一种理论,倒不如说它提出了计量商誉的一种方法。

③ 超额收益资源论。该理论认为,从本质上说,“商誉是能为企业未来带来超额盈利能力的资源”。这

种理论是目前影响最为广泛的一种理论,它设法从企业内部来探究企业取得竞争优势的源泉,来分析超额收益产生的基础,因此,从这一点来看,这种理论实际上与企业能力理论是一致的。但必须注意的是,超额收益资源论中所说的资源并非是指企业普通的有形资源和无形资源,从“核心能力论”来看,它实际上是指企业的核心能力。

2. 商誉的本质是企业的核心能力。笔者认为,商誉的本质是企业的核心能力,商誉仅仅是企业核心能力的一种外在表现形式。这是因为,根据“核心能力论”,企业内在的核心能力是其获得长期超额收益、取得竞争优势的源泉,所以,能够为企业未来带来超额收益的并非商誉本身,而是隐藏在其后的企业核心能力,商誉仅仅是企业核心能力的一种外在表现形式。实际上,正是由于企业拥有内在独特的核心能力,它才能获得持续的超额收益,才造成“企业整体价值大于其各部分价值之和”,才产生了企业与外界之间的融洽的商业关系、企业与雇员之间的良好关系以及顾客对企业的好感等等。

根据“核心能力论”,我们可以推导出商誉的特征与企业核心能力特征之间的关系。笔者认为,商誉所表现的特征实际上是核心能力特征的外在表现形式。这是因为:①由于企业核心能力广泛存在于企业的正式和非正式的组织结构中,整个企业是其核心能力的载体,故此,核心能力(外在表现就是商誉,下同)和企业整体密不可分,不能脱离整个企业而独立存在。核心能力又是企业过去独特历史发展进程的结果,是企业通过过去一系列的优选和决策而形成的,具有路径依赖性,是企业所独有的,因而不存在核心能力市场,无法单独对其进行交换。②尽管核心能力是企业特定的历史发展进程的结果,但形成核心能力的因果关系模糊,甚至连企业自身也难以搞清企业是如何培育核心能力的(这正是核心能力难以被仿制和替代的一个重要原因),正因为如此,我们无法把商誉的价值与特定的成本因素联系起来。③能为企业创造超额收益是核心能力的基本属性,但核心能力本身价值的增减变动是一个动态的过程,核心能力作用的发挥是有条件的,核心能力被置身于不同的领域和环境中,其发挥作用的大小是不同的,因而,核心能力所产生的超额收益具有不确定性。④由于核心能力与其有关的成本没有可靠的或可预期的联系,因此,我们无法从投入的角度来计量它。核心能力又是企业的一种“管理遗产”,是企业所独有的,因而核心能力无市价。此外,由于核心能力所产生的收益具有不确定性,因此,从产出的角度我们也无法准确地计量核心能力,而从核心能力角度则可以更好地理解商誉的本质。□