

# 基于企业战略目标的 价值链会计核算体系构建

李莉 王天东

(浙江林学院 浙江临安 311300)

**【摘要】** 价值链会计概念的提出使得会计参与到了企业战略管理之中。现行会计核算体系无法实现价值链会计的目标,应在对现行会计核算体系进行分析的基础上,构建以企业战略管理为服务目标、以作业为基础核算对象、以现代信息技术为手段的会计与业务一体化的价值链会计核算体系。

**【关键词】** 价值链会计 战略管理 作业 顾客价值

## 一、引言

价值链会计概念在2003年初被提出,是指对企业价值信息及其背后深层次关系的研究。具体可表述为:是收集、加工、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业创造最大化的价值增值和分配的一种管理活动(阎达五、李勇,2003)。价值链会计是会计管理活动论的延伸,是企业管理发展到战略管理阶段的产物。从价值链角度,企业可看做是服务于客户需要的一系列“作业”的集合体,这些作业形成一个有机关联的“作业链”(杨宇红、梅世强,2004)。而企业的商品或劳务是一系列作业的载体,顾客所购买的是商品或劳务,其实质是企业提供的一系列作业。企业价值是通过企业向顾客转移有价值的作业实现的(王天东、陈亚民,2005)。

价值链会计概念出现之后,对于价值链会计的发展方向有两种不同的说法:一种是形成一套方法体系;另一种是作为一种思想理念。第一种是指最终目的是形成独立的企业价值链会计体系,包括价值链会计理论框架、价值链会计核算体系等;第二种则是指通过价值链会计的研究,丰富财务会计和管理会计的内容,在原来的财务会计和管理会计报告体系中增加一些关于价值链的附加信息,满足信息使用者的需要,无须单独构建价值链会计理论框架与核算体系(李寿文等,2004)。通过对价值链会计本质和目标的分析,本文认为在构建企业价值链会计理论框架的基础上,还需构建完整、有效的核算体系,只有这样价值链会计的目标才能实现。

## 二、从价值链会计视角分析传统会计核算体系

会计核算体系通常由核算目标、核算对象、核算方法、核算手段四要素组成。价值链会计概念的出现,对现行会计核算体系提出了挑战。

1. 会计核算目标的变化:从为日常管理提供价值信息到为战略管理提供价值信息。核算和监督是会计的两大基本职能。核算是整个会计工作的基础,离开了核算,监督就无从谈起;而离开了监督,会计也就失去了生命(杨纪琬,1984)。会计

核算的基本目标是为管理提供决策所需价值信息,“算管结合,算为管用”。传统的会计核算强调对经济活动的日常管理,管理重心集中在对企业日常经营活动和财务活动的核算与监督方面,会计人员忙于日常的会计核算,会计管理的职能并未真正发挥。随着企业管理理论与实践的发展,战略管理占据了重要的地位。以核心竞争力、企业再造等为主要内容的战略管理对会计管理提出了更高要求,前者要求会计能为企业实施差异化和低成本战略提供价值信息,后者则要求会计将管理的最小单位细化到作业层次。价值链会计是适应战略管理发展需要的,核算目标强调为企业战略管理服务,通过核算为企业核心竞争力的发掘和创造、为企业作业流程的改进和完善提供价值信息。

2. 会计核算对象的细化:从资金链到作业链。尽管价值链可以有多种表现形式,如资金链、供应链、业务链等,但是真正能够反映价值创造、体现企业战略目标的应当是企业价值行为活动组成的链条,即作业链。现行会计核算体系实际上未能反映企业价值及其创造过程。企业的价值是企业发生的一系列作业所创造的,是凝结在商品或服务中的生产力资源被顾客和社会接受的程度及其效果,也即企业价值是成本价值与顾客价值对比的结果。现行会计核算系统核算的主要是企业资产的价值,并且只从资源耗费的角度核算资产的成本价值,即只核算投入不核算产出,而商品的价值只是在销售时确认为收入,随即结转至本年利润,没有账户能够体现其社会接受程度——顾客价值对企业价值的影响。同时,现行账户体系中并没有能够体现价值创造的有关账户,无法反映价值创造的过程。价值链会计则需要将核算对象细化到为企业创造价值的最基础层面——作业,以“作业链”作为核算对象设置相关账户,以此实现企业价值链会计目标。

3. 会计核算方法的完善:会计系统与业务系统从各自独立到会计与业务一体化。会计核算方法包括账户设置、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制财务报表。传统会计核算体系的设计建立在劳动分工的理论基

础之上,当经济业务发生时,业务部门生成各种业务单据,并编制业务台账;会计部门事后获取业务单据,采集经营活动信息,通过编制记账凭证、审核凭证、记账、对账、编制报表等一系列环节和相应岗位,将业务单据反映的信息转换成会计账簿和报表,形成独立的会计循环。从价值链会计的角度看,传统的会计系统和业务系统各自独立运行,二者在信息传递中不仅存在着一些非增值的环节,而且缺乏有效的协调(张瑞君等,2004)。会计核算系统与会计核算对象之间是一种平行的伞状结构,会计核算成了一种信息的“孤岛”。

价值链会计通过现代信息技术实现,是一个高度集成的管理系统,其将会计核算的各种方法与核算对象紧密地结合起来,形成以价值链会计为中心、以业务和作业为主体的环状体系,构成了面向业务流程的实时会计核算系统。价值流与业务流的高度集成,为管理者在第一时间了解企业的经营状况奠定了基础,为企业进行战略管理提供了及时有效的信息。

4. 会计核算手段的改进:从手工处理到充分利用信息技术。传统会计核算以手工核算为主,在此前提下,受成本效益原则限制,会计核算很难将核算对象细化到“作业”层次,也很难将会计与业务紧密结合、进行实时核算,无法为企业进行战略管理提供有价值的信息。价值链会计核算在手工核算手段下很难实现,需要利用现代信息技术,细化会计核算对象,实时联结会计系统与业务系统,在为企业日常管理服务的同时,更好地为企业进行战略管理服务。

### 三、企业价值链会计核算体系构建

1. 价值链会计核算体系构建思想。价值链会计核算体系构建的基本思想是:只要有价值产生并发生价值流转的作业,就必须在会计系统中得到实时反映,每一作业的价值都由归集的成本价值和分配的顾客价值构成。

#### 2. 价值链会计核算程序。

(1)确认作业。根据价值链会计核算的目标,对企业价值链进行重整,将企业所有业务确认为与价值链有关的一系列作业,并将作业分类、分层管理,为进行会计核算奠定基础。

(2)设置账户。根据确认的作业,设置以“作业”为特征的有关价值链会计账户。账户设置有两种思路:一种是单独设置一套账户体系;一种是在现有的账户体系基础上,通过设置明细账户实现。

(3)实时核算。当作业发生时,借助信息技术对每一作业进行成本价值和顾客价值核算,成本价值反映该作业耗用资源的价值,顾客价值反映消费者对该作业的认可价值。

(4)实时报告。根据核算结果进行实时报告,实时报告根据不同管理需要,提供多层次、多方位的价值链会计信息,为企业进行日常管理与战略管理服务。

#### 3. 价值链会计核算账户体系及其应用。

(1)成本价值核算账户体系及其应用。反映资源耗用的成本价值核算账户的设置,是在现有账户体系的基础上通过增设明细科目来实现的,见图1。

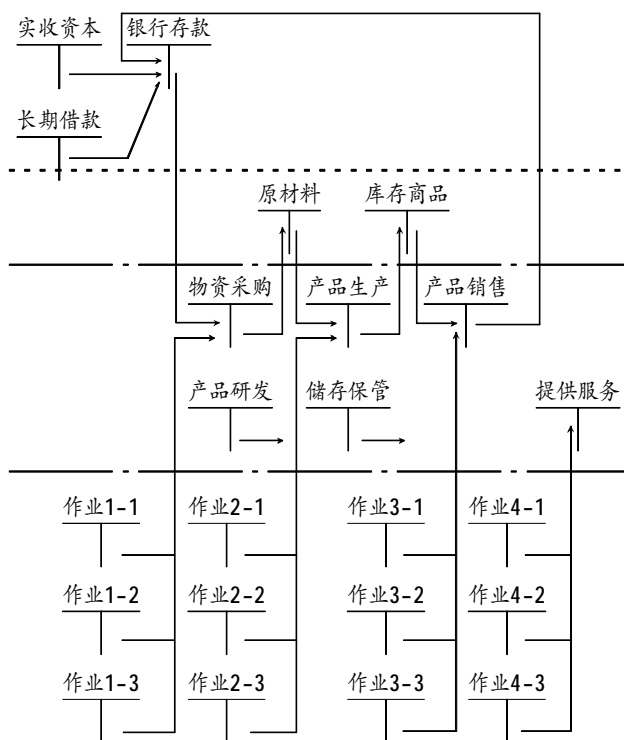


图1 反映资源耗用的成本价值核算账户体系

从图1中可以看出,最上面一层反映的是资金链;第二层反映的是实物链,从原材料到库存商品;第三层反映的是业务链,从采购到生产,再到销售和服务业务,也包括了产品研发以及材料与产品的储存保管等辅助业务,业务链的成本最终由两部分组成,一是上层传递的实物成本(相当于原材料),是前面资源与作业成本的归集,二是下层归集的本作业成本;第四层反映的是作业链,将采购、生产、销售、服务等主要业务进一步细化为各个具体的作业(价值活动)。整个核算顺序是依次从左至右,核算既能提供反映产品成本的价值信息,也能提供反映作业耗费资源的价值信息。

(2)顾客价值分配账户体系及其应用。对于反映顾客价值分配的账户体系,其账户设置同上,在账户应用时则有不同,见图2。

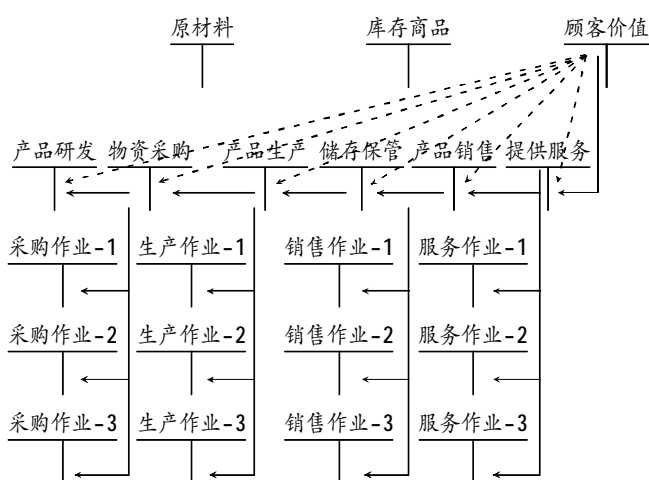


图2 顾客价值分配账户体系

从图2可以看出,顾客价值是顾客对企业提供各种作业价值的认可,即顾客愿意支付的价值实际上是由企业的各个作业所提供的,而商品和劳务仅仅是这种价值的载体。顾客价值可以按照一定标准分配到各个作业上,具体分配方法可以是平行分配,即将顾客价值同时分配给价值链上的各个一级作业,各个一级作业再向下级作业分配;也可以从顾客价值开始,沿着价值链从后往前逐步结转并分配。从整体上而言,顾客价值分配顺序是从右至左,依次逐层进行分配。这样每一个账户既反映资源耗费的成本价值信息,又反映消费者认可的顾客价值信息,是一个计价对比账户。

#### 四、价值链会计核算体系应用

伊品公司是一家以生产并销售味精及味精原料为主的食品公司。该食品公司的价值链主要包括研发、采购、生产、营销、销售等活动。以味精生产过程为例,味精生产过程主要包括淀粉加工、制糖、发酵、提取和精制几项业务活动。其中:淀粉加工具体包括原料清理、玉米浸泡、破碎、细磨、分离、十二级旋流作业;制糖具体包括液化、糖化、过滤作业;发酵包括上罐、实消、发酵作业;提取包括冷冻、分离作业;精制包括结晶、干燥、过筛、包装作业。

1. 价值链会计账户设置。以生产为例,按照前述的价值链会计账户体系,整个味精生产过程的账户体系如图3所示:

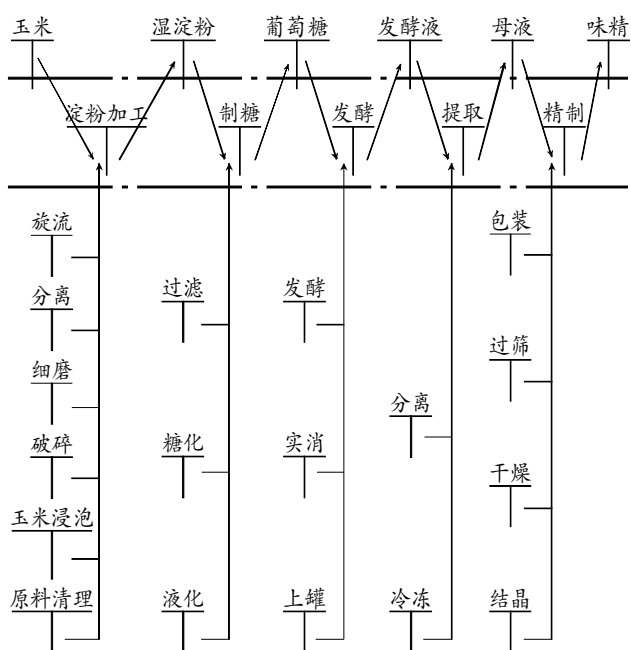


图3 伊品食品公司价值链账户体系

2. 伊品公司价值链会计的具体应用。生产成本核算。伊品公司的成本核算目前采用的主要是分步法,按照“湿淀粉”、“葡萄糖”、“发酵液”、“母液”、“味精”等半成品和产成品设置生产明细账,进行成本归集。可以按照价值链会计核算体系的要求对各项业务活动进行细化,按照“作业消耗资源,产品消耗作业”的思路进行作业成本核算,进一步可以按照各个具体“作业”进行成本归集(如图3)。价值链会计的成本核算以“作业”作为成本计算对象,进行成本计算,归集该项作业所耗费的资

源,作业不仅仅是成本分配的依据,更是成本归集的对象。

顾客价值分配。顾客价值是顾客对于企业所提供的商品或劳务价值的综合评价结果,反映顾客对企业“产出”的接受程度,可以用商品的市场价值表示,顾客价值可以按照作业进行分配或从后向前结转。根据现有的市场行情,每吨味精的市场售价(顾客价值)为8800元,现将该8800元的顾客价值进行分解。采用从后往前逐步结转的方式,扣除后续链条后,分配给生产环节的顾客价值是7700元。对于生产环节的顾客价值还可以进一步按照作业层次进行分配,见下表。

生产活动	淀粉加工 (含玉米采购成本)	制糖	发酵	提取	精制	合计
顾客价值分配	2 885 (2 885)	603 (3 488)	1 705 (5 193)	1 635 (6 828)	872 (7 700)	7 700
成本价值	2 635	323 (2 958)	1 325 (4 283)	1 295 (5 578)	422 (6 000)	6 000
对比价值	250	280	380	340	450	1 700

战略决策。通过上表可以看出,该食品公司在发酵和精制两个环节上具有相对竞争优势,在淀粉加工和制糖环节上优势不够明显。企业在短期内可以通过降低淀粉加工和制糖环节的成本来增加这两个环节的价值。长期来看,企业要将资源配置向发酵和精制环节倾斜,对于那些长期处于竞争劣势的作业环节可以考虑“外包”处理(刘海虹,2003)。另外,还可以看到,就顾客价值本身而言,发酵是最高的,发酵也是最能体现该企业科技含量的作业环节,企业应当进一步加大对本作业的科技投入,从而为企业创造更多的顾客价值。

#### 五、结束语

企业价值链会计能否得到承认或推广,关键在于有没有一个切实可行的核算体系,本文在价值链会计理论框架的基础上,通过对现行会计核算体系弊端的分析,构建了企业价值链会计核算体系,以期对价值链会计应用有所裨益。

【注】本文系浙江林学院科研启动基金(编号:2005FR054)和浙江省教育厅基金项目(编号:20060661)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 陈良华. 价值管理:一种泛会计概念的提出. 会计研究, 2002; 10
2. 李寿文, 黎文靖, 谭劲松. “价值链管理与价值链会计”研讨会综述. 会计研究, 2004; 2
3. 刘海虹, 王长征. 内部化与外包——企业价值链范围确定. 管理世界, 2003; 8
4. 阎达五, 李勇. 建立“价值链会计”的新思考. 财会月刊, 2003; B3
5. 杨纪琬. 关于“会计管理”概念的再认识. 会计研究, 1984; 6
6. 张瑞君, 邹立, 封雪. 从价值链管理的视角构建财务业务一体化核算体系. 会计研究, 2004; 12