

基于泛会计概念的价值链会计研究回顾

刘秀丽 许彩燕

(中国海洋大学管理学院 青岛 266071)

【摘要】 学术界对价值链会计的研究日益增多,但对与价值链会计包含的内容至今还没有统一的认识,本文对基于泛会计概念下的价值链会计研究的文献进行了梳理,分析了理论界对价值链会计的研究领域,并对可以继续研究的领域做了探讨。

【关键词】 泛会计 价值链会计 价值管理

价值链理论运用于会计领域促进了价值链会计的产生。近年来,学者们已经对价值链会计的诸多问题进行了研究,价值链理论引入会计领域之后的相关研究都涉及哪些会计问题?这些研究取得了哪些成果?尚待研究和改进的问题又有哪些呢?本文拟将泛会计概念作为分析的基本工具,对近年来有关价值链会计研究的文献进行梳理,以期对以后的价值链会计理论研究提供有益的帮助。

一、泛会计概念

陈良华认为,泛会计的概念是从价值管理角度来诠释会计概念和重构会计理论结构的,认为会计不能局限为财务部

计独立鉴证的作用;③提高监管水平,真正发挥资本市场优化资源配置的功能。

(3)产品市场。在健全的产品市场中,衡量企业经营者的能力和工作努力程度的办法,是将企业的盈利水平与行业的平均利润率相比较,这样自然就对经营者起到了激励与约束的作用。面对充满竞争的市场,企业如果不能努力去满足市场需求,或不能做得比竞争对手更好,企业就会被市场淘汰。因此,企业在产品市场上的表现是衡量企业经营者的能力和努力程度的标志,健全的产品市场会自动约束企业经营者的行为,我国应该从以下几方面加强产品市场建设:①政府部门应该制定相应的法规来规范市场,建立公平的竞争规则,以打破地方保护主义的壁垒;②要大力推进价格改革,使价格能如实反映商品的内在价值和市场的供求状况。

2. 加强媒体的监督。美国安然事件的内幕被揭开以及国内银广夏事件被曝光的过程中,人们看到了媒体监督的力量,新闻媒体监督是一种“信息披露的再披露”,它在解决广大股东与上市公司间的信息不对称问题方面发挥着不可替代的作用。媒体通过传递信息和发表评论,引导舆论,推动有关法律的制定和实施。例如,媒体在揭露了安然、世界通讯等公司的一系列丑闻后,美国的公司治理原则受到普遍质疑。在此情况下,2002年6月美国证券交易所就公布了关于改进公司治理标准的建议书,以完善原来的公司治理原则。同时媒体通

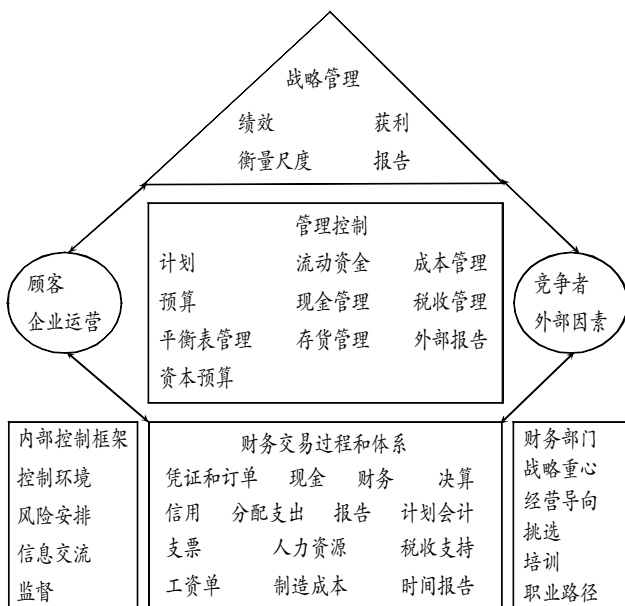
门的职能,而应扩展到整个企业管理范围,成为企业价值增值管理的工具,其核心是价值管理。根据阎达五教授对价值链会计的定义,价值链会计就是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,具体可表述为:收集、加工、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序地运转,从而为企业创造最大化的价值的一种管理活动。从以上两者的定义中可以发现,泛会计这一概念,比较全面地囊括了价值链会计的业务领域,二者的核心都是价值管理,泛会计即对价值链会计的内容的具体化,以泛会计这个概念来作为梳理价值链会计研究文献的基本工具,

过影响经理人和董事会成员的声誉来规范他们的行为,媒体可以给经理人和董事会成员带来莫大的荣誉,从而使他们得到金钱和社会地位,也可以夺走这一切,上市公司经理人的背德行为、控股股东的掠夺行为以及股票操纵和内幕交易如被媒体披露,后果是严重的。他不仅要受到刑事处罚同时还要接受严厉的社会惩罚,他们会因此失去一切,名誉扫地,这样的惩罚机制足够使经理人和董事会成员对媒体足够重视从而对媒体的压力及时做出反应。这一方面可以削弱他们利用手中的权力为自己谋私利的动机,促使他们遵守公司治理和内部控制制度规范,从而部分保护了股东的利益和提高公司的价值;另一方面也可以使他们为了维护自己的公众形象而在从事经营的时候考虑对社会整体福利的影响。

主要参考文献

1. 刘燮. 国有企业公司治理研究. 会计研究, 2005; 2
2. 马建威. 现代企业制度下财务监督机制的完善——基于我国国有上市控股公司角度. 云南社会科学, 2007; 4
3. 许新霞. 双重委托代理下的治理对策与内部控制. 会计研究, 2006; 2
4. 杨雄胜. 内部控制的性质与目标来自经济学的观点. 会计研究, 2004; 10
5. 杨有红. 试论公司治理与内部控制的对接. 会计研究, 2004; 10

应该是一个可行的选择。



价值管理(泛会计)的结构

泛会计概念框架从企业管理方面来看包括三个层面,即战略层面、管理控制层面和作业层面(见上图):①战略管理层面,包括绩效、获利、衡量尺度和报告。②管理控制层面,包括计划与预算、资金管理、成本管理、存货管理等。财务部门在管理控制层次不仅仅进行财务会计核算,它还必须针对经营状况不断地进行价值增值分析和根据预算执行情况采取相应的平衡措施。内部控制框架的构建是会计管理在管理控制层的静态表现,而预算管理、成本管理、资金管理、编制外部报表则是会计管理在管理控制层的动态管理内容。③财务交易和作业操作层面,这是会计管理的基本操作层面,它包括:凭证处理、人力资源、税收支持、决算等。它们是进行有效会计管理的保障。

从与审计、财务管理的关系来看,泛会计的内容包括了会计、公司财务管理、审计、管理控制的部分内容和战略管理中的价值分析、成本管理和统计的部分内容。它不仅涵盖了传统财务会计、管理会计内容,也涵盖了公司理财以及管理信息系统中非财务会计的价值信息管理内容。

在文献选取的过程中,我们以价值链理论应用于泛会计概念下的会计领域为标准选取文献,并将文献的内容按照泛会计的三个层面分类,这样有利于明确在泛会计概念下,哪些领域是已经研究的领域,哪些领域的研究还是空白,值得继续研究,以期为后来的研究者提供帮助。

二、文献选择与依据

1. 期刊选择。本文选择国内会计权威刊物和会计类核心期刊作为期刊选择的标准。首先选择会计类国家级核心期刊《会计研究》,然后选择会计类核心期刊《财务与会计》、《财会月刊》等期刊,再次选择经济类和管理类的其他核心期刊。

2. 时间选择。本文收集了截止于2008年10月的这些报刊杂志上所发表的几乎所有有关价值链理论应用于会计的文

章,剔除观点内容相似的文章、具有相同观点的文章,也尽量选取年代较近和较全面的文献,选出具有代表性的文章29篇,这些文章基本上能够代表我国这些年来研究价值链会计的较高水平,本文期望能够从中把握我国将价值链理论应用于会计实务研究领域的脉搏,给前述问题一个比较清楚的答案。

3. 文献内容的分类依据。本文依据会计概念下会计的主要活动领域来进行分类。由基础级层面财务交易和作业操作层面到管理控制层面,最后再到战略管理层面这一高级层面的顺序来梳理文章。

4. 论文类型。传统上一般把研究方法分为实证性研究和规范性研究,但是过于笼统,不利于把握文章整体内容,所以本文将论文形式分为:①规范理论型:研究现状,提出问题,进而表明立场或提供政策性建议的文章。②理论模型型:即提出理论,进而根据理论构建模型,对实务具有指导作用,但不涉及实证分析。③文献型:对文献的总结、回顾、评论、延伸。④实证型:即以定量分析验证理论性假设,或者以案例、访问等形式获得的定性数据验证变量和概念之间的关系。

三、文献总结与评价

1. 研究内容综述。从以上文献的汇总来看,在泛会计概念下,价值链会计实务研究的领域主要有以下几个方面:

(1)价值链会计实务框架(2篇)。在价值链会计概念提出以后,有学者就对价值链会计进行了研究,并提出了价值链会计的实务构架。郑源(2006)主要通过若干模型从价值链会计角度重组企业信息系统、重构内部绩效评价机制和重建外部战略定位模型。王波(2008)从时间和空间两个维度对价值链会计实务进行讨论,将外部的供应商和客户纳入企业的财务体系。我们认为这几个模型的构建对于价值链会计流程中信息的处理具有指导作用,二者的共同不足是他们论述的实务框架都比较粗略,没有囊括泛会计概念下的所有领域。

(2)财务核算(5篇)。王新(2006)以内部价值链分析方法为基础对无形资产进行了识别、确认、计量,认为这种方法能够系统地体现企业所拥有的不同无形资产在企业价值和超额利润创造过程中的重要程度。其创新之处在于构建了价值链上无形资产的确认和核算模型。周辉(2006)提出了基于虚拟价值链的新会计流程,应用系统的信息收集方式和“事件驱动”技术对原有的顺序化的会计流程进行重组,建立财务、业务一体化的信息处理流程。作者主要是从理论方面阐述,而并未实际构建出这个信息流程的具体操作方式。张瑞君(2004)在内部价值链理论的基础上,构建了企业内部财务业务一体化核算模式,并通过实证分析证实了财务业务一体化核算模式有助于提高会计信息的相关性和可靠性。张涛(2005)认为可以把每一个实现了价值增值的作业链作为监管和控制的对象,然后在面向作业链环对象的基础上分析和构建价值链会计。从会计信息的产生到最终会计报告的形成,作者都详细阐述了其原理,具有较强的实务指导作用。李春友(2007)将价值链理论引入会计信息系统,研究了外部价值链上价值链各成员企业的会计信息系统之间的信息交换,而不仅仅是企业内

部的会计信息交换,文章论述偏向于会计电算化的层面,对于会计信息的提供和会计电算化的发展具有较高的借鉴价值。

(3)财务预算(2篇)。王福胜等(2006)从价值链分析的新视角将传统意义上的内部预算扩展到企业的整个价值链预算,提出了预算管理的全新理念,将外部价值链理论应用于财务预算。张瑞君(2006)提出将信息技术、价值链、预算管理三者结合,构建基于价值链的动态预算管理,并构建了基本框架。该框架是建立在企业的内部价值链上的,与王福胜的外部价值链有所不同。

(4)存货管理(2篇)。杨亮等(2006)提出从企业外部价值链的角度优化库存管理,文章从理论方面阐述了价值链管理理论运用于企业的库存管理的可行性。而杜争(2006)则在理论研究的基础上提出了存货管理模型。两篇文章相比较,后者的实务指导性更强一些,但是存货管理也具有行业特点,各个行业的价值链可能是不同的,在研究存货管理的文献中,作者并没有提到这一点。在现今已经发展的多种库存管理方法下,探讨某一行业适用于哪种方法,具体又如何去运用,笔者认为是值得研究的问题。

(5)成本管理(5篇)。成本管理是运用价值链理论比较多而且比较成熟的一个领域,价值链理论最初就是应用于成本管理的。迟晓英(2000)运用价值链和价值流思想对成本控制问题进行探讨,并提出了基于价值链价值流活动的成本控制方法。这是一篇较早运用价值链的思想对企业的成本进行控制的文章,对后来的价值链成本控制研究具有指导意义。刘秋生(2006)构建了基于价值链的ERP成本管理系统框架,但其只是在理论上进行阐述,没有构建起实务模型。李定安、邓红玉(2007)提出以价值活动为基本的成本核算对象,并通过对本活动 and 辅助活动的成本进行分类来确定各自的受益和归属对象,建立了价值链会计的成本核算模型,其创新之处是新的成本账户的设置。裴正兵(2003)将价值链管理与作业成本法有机结合起来,形成“双向增值法”。其创新点是将企业的外部价值链引入企业的成本分析。覃家琦(2003)回顾了价值链与作业成本法(ABC法)的关系,系统地阐述了ABC法的应用理论。这一文章对于价值链理论应用于作业成本法具有重大意义,同期和后来的许多文献都认为,ABC法是企业内部价值链理论的一个应用。另外,ABC法也是我国学者已经研究得比较多、但是仍未广泛应用的方法。对于作业成本法在我国企业中的具体应用值得进一步探讨,特别是需要案例研究和实证研究。

(6)内部控制(3篇)。赵保卿(2005)认为,内部控制体现价值链管理理论的基本内涵,实现企业价值最大化是价值链管理的目标,同时也构成内部控制的目标,加强内部控制可以实现企业价值链整体增值。张陈娣(2006)从价值链理论可以更好地促进内部控制这个方面来分析,认为价值链理论可以应用于内部控制。从这两篇文章来看,内部控制与价值链管理理论具有互动性,但两篇文章都是只有理论指导,没有具体说明如何应用价值链理论加强内部控制。王海林(2006)的研究较以上两篇文章实务指导作用更大,他从价值链内部控制的

特点出发,构建了价值链内部控制模型,同时详细分析了价值链内部控制的机理和过程。在这一研究的基础上,企业如何具体实施基于价值链的内部控制,值得继续研究。

(7)财务管理(3篇)。向锐(2007)等根据价值链理论,在分析公司价值创造的基础上,建立了跨国公司价值创造的财务政策选择的理论框架,为理论研究者和实务工作者从财务政策的角度研究和解决跨国公司的价值创造问题提供了一个新的参照系。叶谋田(2006)提出可以依据价值链会计所提供的财务信息实现企业的财务风险管理,并对企业的上游、内部、外部辅助、下游价值链这四个链条的财务风险识别与控制做了简要的分析与评价。作者将价值链会计提供的信息与财务风险管理相结合,从理论上为财务风险模型的构建提供了基础。郭新伟(2008)从价值链的角度分析了企业私募融资的新方式,说明企业如何选择外部价值链上的融资,并建立了相关的模型,将价值链理论应用于财务融资,为企业的融资提供了新的理论。

(8)绩效评价(5篇)。王秋燕(2006)在现有研究的基础上,提出建立EVA评价标准并使其成为价值链会计运用的核心将为广大投资者提供一套科学的上市公司价值评估工具,同时也将为公司建立全新的价值链管理系统提供决策依据。笔者认为,EVA理论是将价值链理论应用于会计领域的一个具有代表性的方面,国内外对其的研究也比较成熟。池海文(2007)总结了传统绩效评价体系的弊端,构建了价值链会计评价体系。以外部价值链为基础的非财务指标评价是作者的创新点。马英华(2008)从企业内部的价值链出发,设计了一套完整的财务与非财务指标,具有一定实务指导作用,但没有实证支持。陈火全(2007)从价值链的核心企业出发,构建了一套全面评价内部价值链和外部价值链价值活动的指标体系。谢金苹(2005)将传统的平衡计分卡引入了价值链理论,在平衡计分卡上补充供应商这一因素,使它成为一条完整的作业价值链,加上以作业链为基础的货币计量的价值链,构成了两条完整的作业链和价值链的双链结构,形成了一套以作业链与价值链为基础的静态的财务业绩考核指标体系。

(9)审计(2篇)。刘云峰(2006)提出通过调查分析被审计项目的价值链及其关键价值点,进而对价值链的内外联系以及关键价值点上作业活动的有效性、增值性等进行绩效评估,发现问题,做出评价,提出审计增值建议。该文的创新在于将审计理论与价值链理论相结合,并有案例分析,具有很好的实务指导作用。赵保卿(2007)从价值链预算角度构建了审计成本控制框架并分析了运行过程,他开拓性地对整个成本控制链加以阐述,从预算的编制,到预算的调整,直至审计结束,构建了一个审计成本控制链框架,具有很强的实用意义。

从以上对研究内容的梳理来看,对于基于泛会计概念下的价值链会计的研究主要集中在以上的9个方面,虽然已经有了一定的成果,但是各部分的研究都比较零散,整个价值链会计应用的研究还不成体系。从价值链理论的应用来看,其理论基础大多是基于内部价值链理论的分析,而基于外部价值链分析的文献较少。

2. 研究方法评析。在所选取的文献中,主要采用的研究方法有理论模型研究(13篇)和规范理论研究(12篇),而较少运用实证研究(2篇)。规范理论型的文章较多,主要是因为有的理论是刚刚提出,还只是处于理论的探索阶段,研究还不成熟,无法进一步地提出模型或者进行实证研究。此外,有些理论可以用实证来检验,没有必要提出模型,但是由于实证的案例难以寻找,只能采用理论阐述的方式。例如财务核算方面,基本价值链会计的财务核算都要基于较发达的信息技术,但是由于技术不能满足理论的要求,所以很难找到实证案例。

研究理论模型的文章较多,这一方面是因为在这些领域,早期的基本理论已经比较成熟,所以,更深入地研究在理论指导下的应用模型更具有实用意义,例如企业成本的控制方面。另外一个方面的原因可能是基于现在的研究提出一个模型比较容易,例如绩效评价方面,现有的绩效评价体系为价值链会计的绩效评价体系提供了基础。

实证型的文章比较少,即使有也是以案例研究的形式来表现的。这可能是由于价值链理论在会计领域应用得还较少,很多企业并没有采用价值链管理的方法,所以难以找到相应的案例来进行实证分析。相信随着价值链管理的普遍应用,以及价值链会计的进一步发展,实证研究型的文章会逐渐增多。

文献回顾型的文章也较少(2篇),是因为对于文献回顾的文章来说,其内容具有重复性,所以笔者只选取具有代表性的文献。关于EVA评价体系与ABC法的研究已经很多,这也是价值链理论应用于会计领域的代表方面,但是关于它们的更进一步的研究不在本文的选择范围内。

四、结论

经过对以上文献内容和研究方法的梳理,我们可以得到以下几点结论:

1. 对价值链会计定位的重新认识。价值管理已成为当代管理的核心理念,需要赋予会计新含义和新内容,通过价值增值管理来提升企业的价值。而泛会计这一概念的提出打破了传统上管理会计与财务会计的体系划分,有利于企业的价值管理,更符合价值链会计的内涵。从这个方面来看,我们不能简单地把价值链会计归结为管理会计的分支或者是财务会计的分支,价值链会计应该是管理会计与财务会计的融合,这种融合不是简单的业务归总,而是以价值管理为核心的企业会计信息管理的活动。这种会计信息,不仅仅是财务信息,还包括了非财务信息。从上述文献的梳理中我们也能发现,越来越多的学者把具有价值的非财务信息纳入了会计信息管理的范围。

2. 可以进一步研究的领域。由以上的文献看出,在泛会计概念下的三个层次上,每个层次的部分内容都有学者进行研究,但是都比较零散,不成系统。

(1)财务交易过程体系的设计。这是最基本的方面,另外两方面的管理和评价都是建立在本层面提供的信息的基础上的,但是对本层面的研究大多是处于整体框架上的理论和模型介绍阶段,对于这个层次下每一个方面的会计信息处理却没有涉及。例如,在价值链会计下,交易发生的记录应该采用怎样的方式才能综合反映其对企业的影响?现在这方面的研究基本是空白。

(2)管理控制层面。学者们研究比较多也比较成熟的领域包括成本管理和存货管理等,既有理论阐述也有模型的设计。但有些方面仅仅只提出了理论,例如价值链理论与企业内部控制具有互动性,如何优化企业内部价值链以加强企业内部控制?有的部分基本是空白,例如泛会计概念下,企业的纳税管理也是会计的范畴,但是价值链会计下的纳税活动如何管理?至今还没有学者对其进行深入的研究。而可以预见的是,缴税作为企业的一项重要的支出,对企业的整体价值有重要的影响,如果通过企业的内外部价值链的优化能够减少企业的税负,那对于企业整体价值的增加肯定有重要的影响。

(3)价值管理层面上,绩效评价这方面是研究得比较多的,也已经建立起了实务模型,但是在获利报告方面,基本上没有学者研究。在绩效评价方面,非财务指标已经引入,那么对于获利报告,是否也需要纳入非财务信息?我们认为,在未来的获利报告中,引入具有价值的非财务信息也将是一个趋势。而非财务信息包括哪些则需要学者进一步研究。

3. 研究方法的拓展。从研究方法来看,现在对于价值链会计的研究主要是在理论领域,用规范分析的方法进行阐述,但是对于价值链会计应用研究的重点在于实际应用,用实证研究能够更好地说明问题,而从我们对文献进行的梳理来看,实证研究的文献非常少,随着企业管理水平的提高和价值链会计的发展,相信相关实证研究也会越来越多。由于各个企业价值链的不同,企业具体情况的不同,实证研究采用案例研究的方式可能更为适当。

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. 阎达五,李勇.建立价值链会计的新思考.财会月刊,2003;B3
3. 李寿文等.价值链管理与价值链会计:研讨会综述.会计研究,2004;2
4. 于富生.论价值链会计管理框架.会计研究,2005;11
5. 李定安,邓红玉.价值链会计的成本核算模型构建.财会月刊(理论),2007;7
6. 向锐,张期翔.基于价值创造的跨国公司财务政策选择.财会月刊(综合),2007;11