

# 价值链会计研究综述

福州大学  
庄建芳

“价值链”这一概念由美国学者迈克尔·波特于1985年在《竞争优势》一书中最先提出,是指从供应商开始,直到顾客价值实现的一系列价值增值活动和过程。价值链理念对传统会计产生了巨大的影响,会计只有依据自身特有的优势,通过对价值链中的资金流和信息流进行管理,实现价值增值,才能适应经济环境的变化。价值链理念与会计的结合为会计理论研究开拓了新领域,不少学者投身于价值链会计的研究,对价值链会计的理论基础、实际应用以及价值链会计学学科建设等问题进行了探讨。

## 一、价值链会计的理论基础

**1. 价值理论。**所谓价值链会计,就是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究。在进行价值链会计研究之前,应该首先弄清“价值”这一概念。从管理学的角度来看,迈克尔·波特在《竞争优势》中给出了价值的定义:“就竞争角度而言,价值是买方愿意为企业提供给

他们的产品所支付的价格。”从会计学的角度来看,杨纪琬教授和阎达五教授首次提出会计工作是一种重要的价值管理工作,这里的“价值”是指商品中凝结的无差别的人类劳动,它在企业生产经营过程的不同阶段有着不同的存在状态,如原材料、在产品、产成品等,其价值的表现形式为货币。

**2. 价值链管理理论。**价值链会计基于价值链管理理论,价值链管理则是依据价值链的理论,将企业的业务流程描绘成一个价值增值和价值创造的链状结构。张继焦(2001)指出,价值链管理将企业的业务流程描绘成一个价值链。具体来说,价值链管理系统所要解决的问题是怎样将企业的订单、采购、生产、营销、财务、人力资源等方面有机地整合起来,做好计划、协调、监督和控制等各个环节的工作,使它们形成相互关联的整体。真正按照“链”的特征实施企业的业务流程,使得各个环节具有处理资金流、信息流和物流的自组织和自适应能力,使企业的供、产、销系统形成一条链——价值链。简而言之,价值链管理就是从供应商开始,直到顾客价值实现的一系列价值增值活动和相应的流程,其最终目标是实现企业价值最大化。

**3. 会计管理活动论。**1980年,阎达五教授和杨纪琬教授首次提出了会计管理概念,视会计为一种管理活动。此后,阎达五教授又专门撰文指出“把会计管理的内容抽象为价值运动是可行的”,并再次与杨纪琬教授一起明确指出“会计工作是一种重要的价值管理工作”,而“价值管理就是对价值运动的

管理”,“价值管理是人们讲求经济效益的主要实践形式,提高经济效益是进行价值管理的根本目的”。后来阎达五教授又进一步提出价值链会计的概念,将其定义为“为企业创造最大化的价值增值及其合理分配的一种管理活动”,认为作为企业管理基础与核心内容的会计,其基本目标是与企业管理目标相一致的,即都是为企业创造最大化的价值增值服务。会计管理的内容被抽象为价值管理。正是因为会计具有管理功能,会计才能进入价值链管理体系,基于价值链管理的价值链会计才成为可能。

## 二、价值链会计的基本理论问题研究

**1. 价值链会计的基本概念。**阎达五教授提出,所谓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增值及其合理分配的一种管理活动。价值链会计的对象是价值链信息及其所体现的经济关系,其表现形式是价值链,载体包括资金流、信息流和物流,实质是价值链信息背后所体现的经济关系。

陈亚民(2004)在总结了阎达五教授的价值链会计观之后,指出价值链会计是战略管理时代的必然产物。对于企业内部战略管理来讲,价值链会计是通过参与战略管理的全过程而实现的。对于企业外部管理而言,价值链会计可以在选择被并购企业、战略联盟伙伴方面发挥更大的作用。

**2. 价值链会计的概念框架。**为了系统地研究价值链会计,学术界认为应该有一个前后一致的概念框架,在该概念框架中价值链会计目标、假设、本质应是属于同一个层次的会计基础概念,而价值链会计原则是会计基础概念指导下的规范,价值链会计实务要受到会计原则的约束。因此,价值链会计目标可定义为:为信息使用者提供动态的价值创造和流转信息,借以优化价值链流程和价值链联盟,并同时以实时控制为核心协调和优化价值链,最终实现价值链联盟和核心企业价值最大化的目标。

学术界对价值链会计的本质进行了探讨,认为价值链会计应偏向管理会计的范畴,应被视为一种管理活动,而不应单纯地被视为一种信息系统。

## 3. 价值链会计理论与传统会计理论的区别。

(1)范围不同。价值链会计的核心是由企业的内部会计问题拓展到外部会计问题,突破了以前会计体系中会计主体的局限。价值链会计的范围随着企业价值链的拓展而拓展,其中包括了三种形式的价值整合:纵向价值链的拓展、横向价值链的拓展以及与环境相关的价值链拓展。纵向价值链的拓展主要是指对企业所处的产业链的整合,尤其是指上下游企业之间的整合;横向价值链的拓展主要是指企业间的竞合(竞争与合作)关系,企业行为的外部化导致了企业间关系的多样化;与环境相关的价值链拓展是指不同企业的生存环境之间的价值整合,因为企业的行为会影响企业的生存环境,而环境的改变又会反过来影响企业的生存。价值链会计可以提供主要合作伙伴创造价值的信息。

(2)计量单位和信息类型不同。价值链会计的突出特点是其生成的会计信息(包括非财务信息)有助于决策,而且不必

受会计准则的限制。因此,在价值链会计概念框架内,计量单位不仅包含货币单位还包含非货币单位。

(3)会计假设不同。与传统会计假设相对应,价值链会计的四个假设分别为:价值链联盟假设、项目存续假设、交易期间假设和价值计量假设。

4.价值链会计的理论框架。按照阎达五教授的初步研究成果,构建价值链会计的基本思路是,以强化价值管理为主线,分别沿着空间和时间两个维度重构会计管理框架。在空间维度上,把原来以单一企业形式存在的会计核算主体扩展为以价值链形式存在的会计管理主体,把原来以货币为计量手段的各会计核算对象扩展为以价值链形式存在的一切可以量化的会计管理对象。这样,会计管理的视角就大大拓宽了,财务信息和非财务信息被统一为价值信息。在时间维度上,按照在经济领域和社会领域广泛应用信息技术的要求,以会计实时控制为核心,以管理过程的时间序列为依据,分别以事前管理的统筹规划、事中管理的实时控制和事后管理的分析考评为内容广泛开展全方位、全过程的会计管理。

### 三、价值链会计的应用问题研究

根据价值链会计对象,价值链会计主要包括两个方面的管理活动:一是价值信息管理,包括价值信息标准的制定,实际工作流程中价值信息的跟踪和价值信息的评价;二是增值活动管理,包括业务流程管理、成本管理和财务管理三个方面。我国的研究主要是采取规范的研究方法,将价值链理念与传统的预算管理、成本管理等相结合。

1.预算管理作为会计事前管理的重要环节,在会计管理发生重大变革的情况下,也应与时俱进。有学者认为传统的预算管理存在如下缺陷:一是编制范围局限于企业内部;二是建立在职能式的组织结构基础上;三是编制基础比较单一;四是主要涵盖的是财务指标。在此基础上应利用内部价值链,重组企业业务流程,以达到变革预算编制基础的目的,同时引入外部价值链,以达到拓宽编制范围的目的。

2.会计控制是会计事中管理的重要内容。阎达五教授指出,价值链会计可以靠信息技术实现,因而实时控制是价值链会计所要实现的核心职能。我国关于实时控制的研究主要集中在价值链会计实时控制的目标、对象和框架体系三个方面。有学者指出,要强化价值链会计的实时控制职能,首先应再造会计流程,其次应构建价值链会计实时控制的信息技术

环境。张瑞君(2004)提出,应该从观念创新、流程优化和动态会计IT模型设计三个方面来应用价值链管理理论构建财务业务一体化模型,并展示了借助信息技术设计的动态会计平台IT模型,即自动将业务单据转换为记账凭证的IT模型。另外,还有学者以企业的采购活动为例,提出了价值链会计实时控制的会计科目设计构想。

3.价值链分析是企业实现战略成本管理的基础,可以分为企业内部价值链分析和产业价值链分析两个层面。杜义飞(2004)将价值链的方法应用到产业层次上进行分析,扩展到在产业链上对价值的组织形式进行研究。裴正兵(2003)、杨宇红(2004)等提出,将作业成本法与价值链会计有机结合,通过对企业所在产业链和企业内部整个价值链的分析,寻找出企业的优势和增值环节。通过对企业资源的战略性整合和集中配置实现价值增值,创造竞争优势。同时对微观作业活动进行成本价值分析,消除资源浪费的现象,节省投入,实现投入、产出等方面的价值增值。在基于价值链的企业业绩评价方面,平衡计分卡、标杆法以及经济增加值等业绩评价方法被讨论得较多。除了要对价值链上核心企业的业绩进行评价之外,还要对核心企业与所处价值链上其他企业的合作关系进行评价。

4.价值链的价值活动与企业战略管理密切相关。傅元略(2004)剖析了价值链、价值流、虚拟价值链、价值网与战略管理会计的关系,试图将价值链、价值流、虚拟价值链和价值网等类似概念集成为新概念网络价值流,探讨网络价值链与战略管理会计的集成,建立一个基于网络价值流的战略会计集成系统,为应用网络价值流解决企业战略决策和战略监控问题提供一个基本框架。杨琦(2004)提出利用信息技术构建战略管理会计信息系统,整个构建过程包括:建立价值活动分类体系和记录价值活动的账簿体系;扩展现有会计信息系统的功能,低成本地获取价值活动的会计数据;应用战略管理会计方法,为企业战略管理提供信息支持。

综上所述,目前价值链会计的研究主要集中在基本理论方面,主要采取规范研究的方法,但关于价值链会计实际应用方面的研究还比较零散,尚未形成系统,采用案例、实验等实证研究方法的文献还很少。价值链会计由于涉及面广、研究难度大,因此需要众多有志于投身该领域的人士的长期努力。□

欢迎订阅《少年文摘报》									
各 年 级 学 习 版 系 列	邮发代号	报纸名称	单价	全年价	各 年 级 试 题 版 系 列	邮发代号	报纸名称	单价	全年价
	53-79	小学一年级版	0.5	27.00		54-150	小学三年级达标试题版	4.00	24.00
	53-80	小学二年级版	0.5	27.00		54-151	小学四年级达标试题版	4.00	24.00
	53-81	小学三年级版	0.8	43.20		54-152	小学五年级达标试题版	4.00	24.00
	53-82	小学四年级版	0.8	43.20		54-153	小学六年级达标试题版	4.00	24.00
	53-83	小学五年级版	0.8	43.20		54-154	初一达标试题版	4.50	27.00
	53-84	小学六年级版	0.8	43.20		54-155	初二达标试题版	4.80	28.80
	53-85	初一学习版	0.8	43.20		54-156	中考冲刺试题版	5.00	30.00
	53-86	初二学习版	0.8	43.20		54-157	高一达标试题版	5.00	30.00
	53-87	初三学习版	1.2	64.80		54-158	高二达标试题版	5.00	30.00
	53-88	高一学习版	1.2	64.80		54-159	高考文科冲刺试题版	5.00	30.00
	53-89	高二学习版	1.2	64.80		54-160	高考理科冲刺试题版	5.00	30.00
53-90	高三文科版	1.2	64.80	写作版系列	53-101	小学写作与欣赏版	0.5	27.00	
53-91	高三理科版	1.2	64.80	53-102	初中写作与欣赏版	0.8	43.20		
				53-103	高中写作与欣赏版	0.8	43.20		

《少年文摘报》作为全国唯一一份以指导中小学生学习  
和传授百科知识为主要内容的学习辅导类精品文摘报纸,  
深受广大读者的喜爱和青睐。读者赞誉本报:各门功课都辅  
导,不是家教胜家教,学习成绩步步高,中考高考传捷报。  
写作与欣赏版更能提高写作水平。

订阅与索样:请到当地邮局订阅,来信附3元邮资,即寄  
近期出版的所需年级样报。

汇款地址:兰州市白银路甘肃新闻大厦13楼少年文摘报  
财务处(730030)

咨询电话:0931-8159107 3712956(刘老师)

网址:www.shnwz.com