

浅探价值链会计的时空观

西北师范大学经管学院 赵雪梅

随着科学技术的进步和生产力的发展,顾客消费水平和需求欲望也不断提高,从而促使企业之间的竞争日益加剧。而政治、经济、社会环境的巨大变化,使得整个市场需求的不确定性大大增加。进入新世纪以来,企业要面对一个需求不旺且无法预测的买方市场,争夺顾客的竞争愈加激烈。为了提高企业的竞争力,经营者采取了许多先进的制造技术和管理方法。迈克尔·波特提出的价值链概念打开了人们管理的新思路。以顾客为出发点,以价值增值为目的,以“横向一体化”为战略的一整套管理方式,正在改变着资源配置模式,从而也在改变着会计的结构。从会计的现状来看,仅仅拘泥于企业内部核算与管理,已经不能适应处在整个价值链上的企业发展的要求,企业需要的是将核算、反映、控制与测评联成整体价值链的新会计模式。

在这种背景下,我国著名会计学家阎达五教授提出了“价值链会计”的概念。所谓价值链会计,是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,亦即收集、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价值分配的管理活动。这一定义的精辟之处在于将价值

表不恰当的审计意见来寻求资本市场上的“信息租金”。以上这一切都会导致会计准则的非中立性。

三、会计准则中立性的实现:程序理性观

为确保会计准则能够公平地对待所有人员,确保会计准则产生的经济后果公平与合理,必须矫正会计准则的非中立性。鉴于从实体的角度实现会计准则中立性的条件还不够成熟,以致困难重重,并且也不具备实际的可操作性,笔者认为可以先通过实现会计准则制定、实施、监督程序上的中立来逐步实现准则的实体中立,这与会计学家阎达五、谢德仁倡导的程序理性思想也是一致的。阎达五认为:结果总是一定行为过程的结果,世上没有无因之果,只要保证了行为程序的理性,结果自然是可以接受的;而结果理性则强调结果对预定目标的符合程度,而不在意产生这一结果的行为程序。在人是有限理性的前提下,我们应当侧重程序理性,加强对行为过程的考核与控制,只要程序合理、过程规范,结果理性自是程序理性的必然结果。谢德仁指出,当人们就会计规则制定权进行谈判并做出合约安排时,人们实际关注的不是这一安排能达成一个怎样完美的结果,而在于这一安排是大家共同认可的,是遵循大家都能接受的决策规则与程序做出的,这是程序理性的思想。基于以上认识,笔者建议:

活动之间的“经济关系”纳入价值链会计核算和管理的对象,这无疑与波特价值链分析思想的精髓相一致。价值链会计是一种全新的会计模式,它的提出动摇了传统会计的理论框架,其中,首当其冲的是改变了会计的时空观。

康德哲学认为,宇宙本体之下最基本的范畴是时间和空间。时空观对加深会计功能的认识有重要意义。目前会计面临的环境发生了巨大的变化,但现行的会计理论与方法仍局限于工业文明时期的层次,其思维模式显然已经落伍,与时代前进步伐不合拍。如果从价值链管理的角度重新审视,展示在我们面前的将是一片会计时空的新视野。

会计时空观是构建会计理论与方法的哲学。目前,关于价值链会计基础理论研究主要集中在价值链会计的定义、本质和对象以及目标和职能等领域,而系统地研究价值链会计时空观的文献还不多,惟有阎达五教授在论述构建价值链会计理论框架时提出了精辟的见解。他指出,价值链会计“在空间

第一,制定会计准则时,要保证会计准则制定机构的独立,制定机构不依附于特定的利益主体,其组成人员应该来自不同的利益阶层,准则制定应遵循规范的程序,会计准则的立项、出台到最后的公布都应纳入准则制定程序规范中。

第二,在实施会计准则的过程中,会计人员应不断提高职业判断能力,对经济交易事项的确认、计量、记录和报告要符合会计准则的要求,在进行职业判断时要遵守公认的会计原则,符合相应的会计原理。例如,适当运用稳健性原则,不高估收入也不低估费用,准确划分收益性支出和资本性支出,不能在表内反映的事项可作表外披露等。

第三,注册会计师在审计管理当局出具的会计报表时,要信守独立、客观和公正的立场。用莫茨和夏拉夫的话来说就是,审计人员在选择审计技术、审计程序和确定其应用范围时,不受任何控制和干扰,在审计约定的范围内,无论是应采用的审计方法,还是应达到的审计工作量,均有审计计划的制定权;审计人员在选择检查的范围、活动、人际关系和管理政策方面,不受控制和干扰,不因私人利益而放弃或限制对某些规定许可范围的活动、记录和人员的检查;审计人员在陈述经检查明确的事实、对检查结果提出建议和意见时,避免有意或无意使用意义含糊的词句等。☐



维度上把原来的以单一企业形式存在的会计核算主体扩展为以价值联盟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。在时间维度上,以会计实时控制为核心,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内容为广泛开展全方位、全过程的会计管理”。这些论述对于我们理解价值链会计的一些基本理论问题具有重要的意义,也是我们进一步研究价值链会计的理论基础,同时是认识价值链会计时空观的指南。

一、价值链会计空间观

空间是指运动着的物质的伸张性和广延性,一定的空间范围对物质运动的发展有制约和影响作用。价值链会计最大的创新之处在于依托价值链理念拓展了会计管理的空间范围,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联盟形式存在的会计管理主体,为会计主体赋予了新的含义。价值链会计的管理主体界定为价值链战略联盟,其理由如下:第一,会计管理的对象是价值运动(资金运动),会计管理主体应涵盖资金运动的空间范围,而在价值链理念下,传统的限于企业内部的价值运动已经被贯穿于价值链战略联盟的资金流所代替。第二,价值链会计参与管理的目的在于提升整个价值链战略联盟的竞争能力,使各成员都能实现价值增值最大化,而不是仅仅使某一企业受益。第三,把价值链会计的管理主体界定为价值链战略联盟,能够使各企业树立大局观、整体观,避免片面和短视行为,从而有助于价值链战略联盟的稳定性。价值链会计空间范围有以下几个特征:

1.虚拟性。价值链的实质是虚拟公司的扩展供应链。价值链在市场、生产环节与流通环节之间建立一个业务相关的动态企业联盟(或虚拟公司)。这不仅使每一个企业保持了自己的个体优势,而且扩大了其资源利用的范围,使每个企业都可以享用联盟中其他盟友的资源。

2.开放性。会计主体假设限定了会计核算、监督与控制的空間范围,其实质是根据某一个特定的经济单位能够实际控制的经济资源、能够承担的经济义务,并且实际进行经营运作的产权关系连接的经济利益范围。传统财务会计的主体假设是构筑于传统的经济关系之上的,当某一组织存在一定程度的独立性并且存在对其内部所发生经济事项进行核算的需要时,该组织就成为一个会计主体。传统的会计主体假设将会计主体视为一个“绝缘体”,会计只核算主体内部发生的经济事项,与组织外部的价值交换被视为财务会计的边界,一般难以涉及。显然,通过这种会计主体的界定方式所生成的会计信息难以满足信息时代的决策需要。价值链会计以价值链联盟作为会计主体。价值链联盟是指各个相互依存的企业通过供、产、销方式形成的一个利益关系体,包括供应商、核心企业、服务商与顾客,同时也包括竞争者,因为通过对竞争者的相关信息的分析,能够促使核心企业制定相应的发展战略与对策。价值链会计核算与管理的是价值链联盟系统内的价值链,以反映价值链各个环节的价值增值情况。管理当局可以据此制定相应的决策,以达到价值链之间的协调一致,使企业整体价值增值达到最大化。需要说明的是,进行价值链分析的目的不是为了使价值链的各个环节都实现价值增值最大化,而是为了

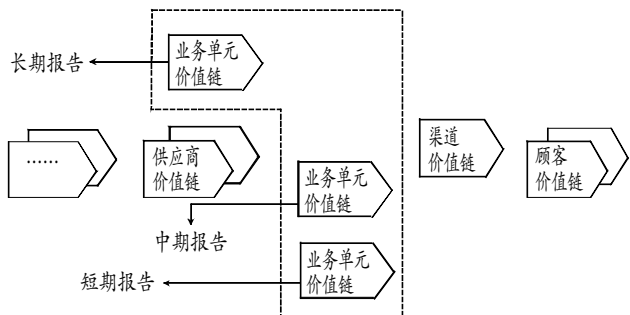
使企业整体价值增值最大化,因为局部最优并不一定能导致整体最优,为了全局的利益,有时往往会牺牲某些环节的利益。这种会计主体具有开放性,它突破了传统会计以单个组织作为会计主体的狭隘性与局限性,只要是价值链能触及的地方都被纳入会计核算与管理的范围。这适应了当前开放性经济环境的要求,使企业在进行决策时具有更广阔的视野。

二、价值链会计时间观

时间是指事物运动的持续性和顺序性,是运动着的物质存在的形式。时间是无限的,但具体事物运动的时间是有限的,它是一种不可再生资源。传统会计持续经营假设和会计分期假设确立了会计工作的时间范畴。价值链会计不否认企业持续经营假设的合理性,而且要衡量企业价值活动的业绩或者价值链活动之间的关系也必须人为地划分会计期间,否则要实现价值链会计的反映、控制、评价等职能将无从谈起。但是,价值链会计分期有自己的特征,它远比传统会计分期复杂,主要表现在以下两个方面:

1.实时性。价值链会计的目的是调整企业价值链,从而协调各部门、各环节间的协作关系。价值链会计要以管理过程的时间序列为依据,集事前统筹规划、事中监督控制和事后分析考评为一体,这就使得价值链会计信息的实时性处于突出的重要地位。价值链会计信息的提供一般不受会计制度所规定的会计期间的限制,能以最快的速度反映企业价值链价值的流入、创造、流出等信息。因此,仅仅采用传统的定期报告的形式向需求者呈报价值链会计信息已无助于实现价值链会计的目标。随着网络技术的发展,实时控制已成为可能,通过内联网,企业价值链的各个环节能实现资源的及时共享,并且信息交换能在瞬间完成,这为价值链会计实时提供会计信息奠定了基础。价值链会计所提供的及时性信息保证了企业对于价值链各个环节的运行情况进行实时控制,并及时做出相应决策,以保证价值链各个环节的协调一致,从而确保企业价值增值最大化目标的实现。

2.会计分期弹性。价值链会计在反映和管理不同类型的价值活动以及价值活动的关系时,会计时期的选择应当能够反映价值活动及其相互关系的特性,这使得价值链会计分期与传统会计分期相比具有更大的弹性。价值链会计应该是在一定的信息技术支持之下的分期报告与实时报告、弹性分期报告与定期报告相结合的信息管理系统,因此价值链会计分期方法不能局限于传统的按月或其他定期方式的会计分期方法。下图反映了价值链会计分期的弹性要求。☒



价值链会计分期的弹性图